

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

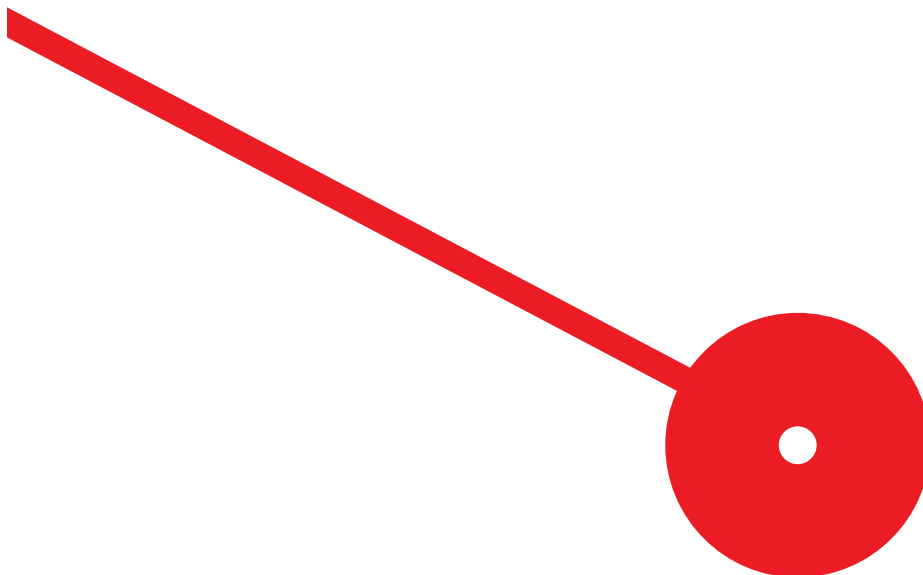
MESTRADO EM AUDITORIA

PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO: DELIMITAÇÃO CONCETUAL E PERCEÇÃO DE UTILIZAÇÃO E CONSEQUÊNCIAS

Miguel Botelho Cardoso Rebelo Ferreira

10/2021

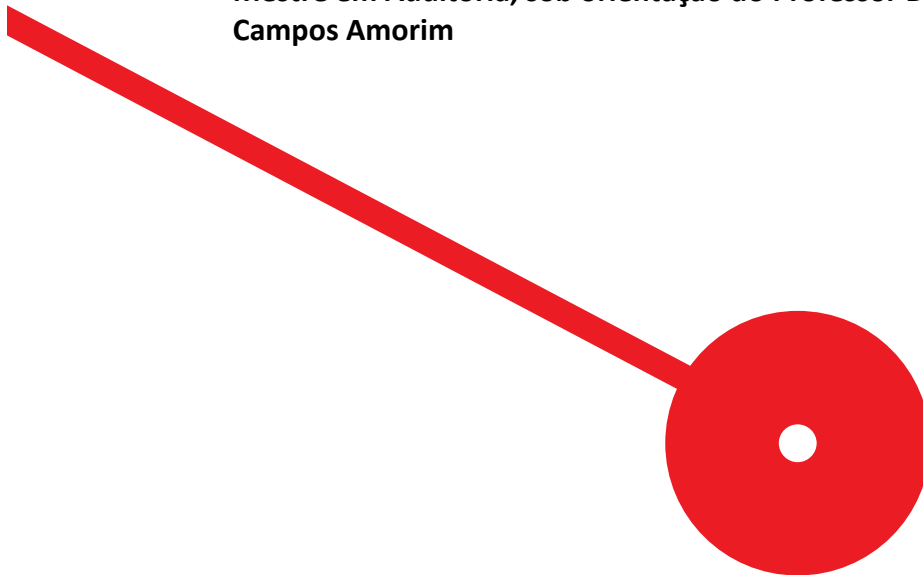
Miguel Botelho Cardoso Rebelo Ferreira. Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação
Concetual e Perceção de Utilização e Consequências a Nível Nacional
10/2021



Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Concetual e Perceção de Utilização e Consequências

Miguel Botelho Cardoso Rebelo Ferreira

**Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de
Mestre em Auditoria, sob orientação do Professor Doutor José de
Campos Amorim**



Agradecimentos

Para a elaboração deste trabalho foram fundamentais algumas instituições e pessoas. Assim, quero agradecer ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, instituição que me acolheu e na qual frequentei todo o meu ensino universitário.

Um agradecimento especial ao orientador José de Campos Amorim, pela disponibilidade, crítica construtiva e apoio na realização desta dissertação.

Agradecimento ainda extensivo aos professores do Mestrado em Auditoria pelos seus ensinamentos e preparação.

Por fim, um agradecimento muito sentido não só a quem me ajudou na realização desta dissertação, aos meus pais, pelo suporte emocional e financeiro que me permitiu executar com sucesso todas as etapas do meu percurso estudantil. Ao meu irmão e aos meus avós, pelo apoio e compreensão ao longo desta jornada académica.

Abreviaturas

Al. Alínea

Art. Artigo

PROC Processo

AT Autoridade Tributária

BEPS *Base Erosion and Profit Shifting*

LGT Lei Geral Tributária

OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento

PFA Planeamento Fiscal Agressivo

TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia

UE União Europeia

IVA Imposto sobre o valor acrescentado

IRC Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CGAA Cláusula geral anti abuso

TCA Tribunal Central Administrativo

Resumo

Num mercado cada vez mais global em que a livre circulação de capitais e movimentação de sedes é uma realidade, as empresas vêem a diminuição da sua carga fiscal como uma vantagem competitiva e procuram várias formas de a obter. Os Estados, por sua vez, estão mais atentos a esta realidade, mas nem sempre optam por medidas restritivas e de maior controlo sobre estas matérias. Reagem tentando criar um ambiente tributário favorável, em que as atuações mais agressivas sejam legítimas e lícitas, incentivam a circulação de grandes capitais e possuem uma percentagem baixa de retenção de imposto. Tornam-se, assim, os próprios Estados mais atrativos ao investimento, tentando criar inovação, emprego e dinamizar a sua economia.

Esta realidade aumenta a complexidade do papel desempenhado pelas entidades responsáveis pelo controlo fiscal, existindo um maior foco em áreas como o combate aos paraísos fiscais e à fraude fiscal.

No âmbito da nossa dissertação, o objeto de estudo será, numa primeira fase, as diversas formas de minimização da carga fiscal e a exploração da incerteza de conceitos. Numa segunda fase, iremos proceder a uma tentativa de delimitação do conceito de Planeamento Fiscal Agressivo e elencar algumas das estratégias e mecanismos utilizados para combater esta prática a nível internacional e nacional.

Por fim, será apresentado um inquérito efetuado com o objetivo de aferir a perceção de utilização do planeamento fiscal agressivo por parte das empresas portuguesas.

Palavras-Chave: Tributação; Planeamento Fiscal Agressivo; Planeamento Fiscal; Globalização; Evasão Fiscal.

Abstract

In an increasingly global market where the free movement of capital and headquarters is a reality, companies see the reduction of their tax burden as a competitive advantage and seek ways to obtain it. States, in return, are increasingly aware of this reality, but do not always choose restrictive measures and greater control over these matters. They react by trying to create an appealing tax environment, in which the most aggressive actions are rightful and legal, encouraging the circulation of high capitals and having a low percentage of withholding tax. Thus, the states themselves become more attractive to investment, trying to create innovation, employment and boost their economies.

This reality makes the role of the entities responsible for tax control increasingly complex, with a greater focus on areas such as combating tax heavens and tax fraud.

In the scope of our dissertation, the object of study will be, in the first place, the various forms of minimizing the tax burden and the exploration of the uncertainty of concepts. In a second chapter we will attempt to define the concept of Aggressive Tax Planning and list some of the strategies and mechanisms used to combat this practice internationally and nationally.

Finally, we will present a survey with the objective of gauging the perception of the use of aggressive tax planning by Portuguese companies.

Key- Words: Taxation; Aggressive Tax Planning; Tax Planning; Globalization, Tax Avoidance.

Índice

CAPÍTULO 1 – Introdução.....	10
Introdução	11
1. Enquadramento.....	13
1.1 Tipos de Planeamento Fiscal.....	14
1.1.1 Planeamento Fiscal legítimo (Intra Legem)	14
1.1.2 Planeamento fiscal <i>Extra Legem</i> (evasão fiscal)	16
1.1.3 Planeamento fiscal <i>contra legem</i> (Fraude Fiscal)	20
1.2 Enquadramento geral do conceito de planeamento fiscal agressivo	23
1.2.1 Enquadramento geral do planeamento fiscal agressivo e a sua dinâmica global	24
CAPÍTULO 2 – Revisão da Literatura.....	27
2. Revisão da literatura.....	28
2.1 Delimitação concetual do Planeamento Fiscal Agressivo.....	28
2.2 Medidas de combate ao fenómeno do Planeamento Fiscal Agressivo.....	31
2.2.1 A nível Internacional	31
2.2.2 A nível nacional	39
2.3 Jurisprudência no âmbito do planeamento fiscal agressivo	43
2.3.1 Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia	43
2.3.2 Jurisprudência a nível nacional	47
CAPÍTULO 3 – Metodologia de Investigação.....	51
3. Metodologia de Investigação	52
3.1 Investigação Quantitativa	52
3.1.1 Conceção e elaboração do Questionário	52
3.2 Apresentação do estudo.....	53
3.3 Análise de dados.....	54
3.4 Em Resumo	65
CAPÍTULO 4 – Conclusão	66
Conclusão	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Função que o Inquirido ocupa da empresa.....	54
Tabela 2 - Imposto mais visado em práticas de planeamento fiscal agressivo.....	55
Tabela 3 - Legalidade das práticas de planeamento fiscal agressivo	56
Tabela 4 – Relação entre existência de comité de auditoria e práticas de planeamento fiscal agressivo	57
Tabela 5 - Relação entre responsabilidade social e práticas PFA	57
Tabela 6 – Necessidade de maior intervenção por parte do estado e do legislador na problemática do PFA	62
Tabela 7 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov	62
Tabela 8 - Correlação entre N_Função e N_legalidade.....	63
Tabela 9 - Correlação entre Sentimento_Injustiça e Intervenção_Estado	64
Tabela 10 - Correlação entre as variáveis Estimulo_economia e Intervenção_estado...	65

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Setor que recorre mais a esquemas de planeamento fiscal agressivo	55
Gráfico 2 - Relação entre as características do gestor e o facto da empresa praticar PFA	58
Gráfico 3 - Relação entre o planeamento fiscal agressivo e o sentimento de injustiça na sociedade	59
Gráfico 4 - Planeamento fiscal agressivo como método impulsionador da economia nacional.	60
Gráfico 5 - Planeamento fiscal agressivo como fator de atraso no desenvolvimento nacional.	61

CAPÍTULO 1 – Introdução

Introdução

A livre circulação de mão-de-obra, capitais e a deslocação de sectores industriais de produção para países com custos inferiores, têm uma grande influência no desenvolvimento das economias estrangeiras. Os paraísos fiscais assumem um papel de destaque na economia global e são encarados como um flagelo para os países menos competitivos, com cargas fiscais mais elevadas, que vêm as empresas nacionais transferirem as suas sedes para outros países, com o objetivo único de diminuir a sua incidência fiscal.

Segundo Dharmapala & Hines (2006, p. 5), são denominados paraísos fiscais, os países ou regiões que oferecem regimes fiscais atrativos para os investidores estrangeiros. Estas regiões ou países apresentam baixas taxas de imposto. Outro requisito para a caracterização de um paraíso fiscal prende-se com a existência de um elevado sigilo bancário.

Os paraísos fiscais contribuem para uma distribuição desigual da receita fiscal entre os Estados, afetando com mais veemência os países com economias frágeis que necessitam de recorrer às suas receitas fiscais para desenvolverem e expandirem as suas economias.

São vários os exemplos de utilização destas práticas de planeamento fiscal agressivo por parte de grandes organizações, como os Panama Papers, LuxLeaks e, mais recentemente, o LuandaLeaks vieram demonstrar.

Na resposta a estes casos destacam-se organismos como a OCDE e a UE que dão um contributo determinante na análise e desenvolvimento deste conceito. A doutrina tem vindo a aprofundar o tema do planeamento fiscal agressivo efetuando diversos estudos e, em especial, criando o recente movimento do G20/OCDE designado de BEPS.

O planeamento fiscal agressivo é um conceito recente que tem sido alvo de estudo por parte de diversos autores que o tentam definir e sistematizar.

Esta dificuldade surge porque não existe um conceito legal, ou seja, não existe uma definição legal de planeamento fiscal agressivo, o que gera grande debate e ambiguidade quanto à sua caracterização e delimitação, nomeadamente no espectro lícito/ilícito.

Existe, por isso, a necessidade de clarificar e situar este tipo de práticas fiscais agressivas no panorama legal, sendo útil para esse fim, compará-lo com os outros tipos de planeamento fiscal (*intra legem, extra legem e contra legem*). Para esse efeito, numa segunda fase, será efetuada uma análise do tratamento que este tema tem recebido por parte da doutrina, de organizações, legislação e jurisprudência.

O tema planeamento fiscal agressivo pode ser estudado e abordado de diversos ângulos e com os mais variados objetivos, no entanto, com esta dissertação pretendemos efetuar uma abordagem no sentido de delimitação do conceito, tentando estabelecer os seus limites legais.

O instinto primário de qualquer contribuinte é o de tentar mitigar o impacto da carga fiscal nos seus rendimentos e para esse efeito tem ao seu dispor um conjunto de opções lícitas e ilícitas para o conseguir.

Com base nesta premissa, a nossa dissertação está organizada em quatro capítulos. Numa primeira fase serão analisadas as várias formas de mitigação da carga fiscal por parte do contribuinte, nomeadamente, os vários tipos de planeamento fiscal e o seu enquadramento legal. No segundo capítulo é iniciada a revisão literária e efetuada a delimitação concetual do planeamento fiscal agressivo, são analisadas medidas de combate existentes e a jurisprudência relevante a nível nacional e internacional. No terceiro capítulo, iremos detalhar a investigação quantitativa elaborada e por fim, no último capítulo desta dissertação, será apresentado o estudo realizado assim como as respetivas conclusões.

Uma melhor clarificação do conteúdo do conceito de planeamento fiscal agressivo irá permitir uma melhor reação por parte das organizações, dos Estados, e na definição de estratégias de combate a este fenómeno cada vez mais global.

1. Enquadramento

Para uma melhor compreensão do conceito de planeamento fiscal agressivo (doravante designado como PFA), surge a necessidade de identificar e delimitar as três formas de planeamento fiscal (*intra legem*, *extra legem* e *contra legem*).

Estes conceitos são de certa forma vagos, pois não existe uma harmonização internacional em relação às suas definições, nem consenso em relação à terminologia. A nomenclatura altera de sistema jurídico para sistema jurídico e dentro de cada sistema, de autor para autor.

O conceito de evasão fiscal é um caso paradigmático da diversidade terminológica e interpretativa associada a esta temática, uma vez que é recorrentemente utilizada para definir uma situação de fraude fiscal, mas poderá igualmente ser associada a práticas de planeamento fiscal *extra legem*.

“A noção de evasão fiscal, de conteúdo extremamente vago e multifacetado e de recorte jurídico mais que duvidoso, tem servido sobretudo para o discurso do poder e dos interesses. É associada a conceitos como “fraude fiscal”, “gestão fiscal”, “engenharia fiscal”, “fraude legal”, “ilusão fiscal”, etc” (Campos, 1999 p. 191)

Apesar desta indefinição vamos de seguida abordar os três conceitos de planeamento fiscal (planeamento fiscal *intra legem*), evasão fiscal (planeamento fiscal *extra legem*) e fraude fiscal (planeamento fiscal *contra legem*), tendo por base diversos autores portugueses como Ana Paula Dourado, Gustavo Courinha, Saldanha Sanches, entre outros.

1.1 Tipos de Planeamento Fiscal

1.1.1 Planeamento Fiscal legítimo (Intra Legem)

O planeamento fiscal legítimo (*intra legem*) também denominado como *tax planning* na língua anglo-saxónica, ou ainda denominado de *stricto senso* consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias opções que lhe são colocadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. (Saldanha Sanches, 2006).

Este tipo de planeamento, também conhecido como poupança fiscal, é caracterizado pelas práticas de boa gestão, pelo princípio da liberdade contratual dos indivíduos e pelas normas de desagravamento fiscal. A poupança fiscal é expressa ou implicitamente expressa pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável ou estabelece isenções fiscais.

Esta prática tem como desígnio final a poupança fiscal por parte do contribuinte. Poupança que é esperada ou desejada pelo legislador sendo, por isso, comportamentos previstos na letra e no espírito da lei. Não incide, por esse motivo, qualquer juízo de ilegalidade sobre esta prática. O contribuinte ter liberdade de exercer a sua gestão fiscal é uma das características de uma economia livre para os seus indivíduos e organizações.

Oferece um maior leque de opções e comportamentos a adotar por parte do sujeito passivo ao nível da tributação, existindo vários regimes com diferentes normas de incidência, no sentido de diminuição da carga tributável ou até mesmo da sua isenção.

O planeamento fiscal legítimo enquadra-se, no ponto de vista constitucional, no âmbito dos artigos 61º, 80º e 86º da Constituição da República Portuguesa.

A proatividade do contribuinte que não espera pelo seu enquadramento fiscal efetuado pelo Estado e pela comunicação do imposto por parte das entidades tributárias é um comportamento cada vez mais comum nas sociedades modernas.

Este investiga e analisa a sua situação fiscal e atua dentro do enquadramento legal e jurídico, elaborando um planeamento e gestão fiscal favoráveis à sua realidade, diminuindo assim os seus encargos fiscais dentro da legalidade e cumprindo as leis tributárias. “A

prevenção fiscal decorre do princípio da liberdade contratual dos indivíduos, emanação da sua autonomia privada e condição indispensável da realização da dignidade do ser humano enquanto tal” (Silva, 2006, p. 3).

Não existe por isso, no planeamento fiscal, qualquer intenção de violar a lei, apenas a exercício, por parte do contribuinte, da sua autonomia e liberdade de planear e organizar a sua vida da forma mais conveniente e previsível, tal como indica Saldanha Sanches (2010,p.109), o planeamento fiscal assume particular importância “porque a gestão do risco fiscal, como parte da sua gestão económica, implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito”

Este tipo de planeamento é hoje em dia largamente utilizado pelas empresas com o objetivo de diminuir ao máximo os seus custos fiscais, utilizando meios como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação. Todos estes mecanismos são utilizados na tentativa de obtenção de vantagens competitivas.

É justo afirmar que existe um confronto de aspirações contraditórias, por um lado o desejo do contribuinte em diminuir a sua carga fiscal e a do legislador que pretende regular e estabelecer realidades fiscais.

Do lado do Estado também existem motivações que levam à criação de normas que permitem mitigar a carga fiscal com o objetivo, por exemplo, de dinamizar e impulsionar a economia ou na tentativa de influenciar e modelar comportamentos. São os Estados os principais organismos responsáveis pela conceção e desenvolvimento de mecanismos de planeamento fiscal, que podem obter a forma de leis nacionais ou de convenções internacionais, como as convenções de dupla tributação celebradas entre Estados.

A nível internacional a OCDE elaborou uma definição para planeamento fiscal que o classifica como “esquema de organização de negócios pessoais ou empresariais, posto em operação de modo a minimizar as suas responsabilidades fiscais”¹. Apesar de a definição criada pela OCDE não ser muito concreta e deixar em aberto a delimitação do conceito, é uma referência a nível de doutrina internacional e um «farol» no olhar de uma organização internacional para este fenómeno.

¹Glossário de termos fiscais da OCDE, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#M>.

Ainda a nível internacional, e mais concretamente na europa, é de salientar o papel do tribunal de justiça da união europeia (TJUE) que tem dado um importante contributo no combate da ideia de ilegitimidade e de prática ilícita ao planeamento fiscal, reforçando a ideia de liberdade e legitimidade por parte do contribuinte de optar e “escolher a estrutura da sua organização de forma de limitar a sua dívida fiscal”².

A nível nacional existe um crescente desenvolvimento e evolução doutrinal, para o qual autores como contribuem de forma significativa, definindo o conceito de planeamento fiscal como uma “técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”(2006,p. 21)

Em sumula, a liberdade do contribuinte no Estado de Direito Democrático deve prevalecer, podendo o sujeito passivo atuar e tomar decisões em liberdade, expondo-se a riscos e cometendo erros de gestão sem recair sobre ele a suspeita de faltas fiscais.

1.1.2 Planeamento fiscal *Extra Legem* (evasão fiscal)

O conceito de planeamento fiscal *extra legem*, é o conceito com maior diversidade terminológica entre as diversas doutrinas, sendo apelidada de evasão fiscal, fraude fiscal, abuso ou evitação abusiva. O termo mais consensual e o mais utilizado em Portugal para denominar este tipo de planeamento fiscal é evasão fiscal, expressão que também consideramos ser a mais adequada.

No panorama internacional os termos mais utilizados para definir este planeamento são *tax avoidance* (na língua anglo-saxónia) e *evasión fiscale* (na língua francesa). Este também é o tipo de planeamento fiscal que gera maior debate e diversidade de opiniões dentro do seio doutrinário, nomeadamente, no que concerne à sua definição concetual e aos seus limites.

² Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, C- 255/02;

A evasão fiscal resulta de uma atuação considerada lícita por parte do contribuinte com o objetivo final de reduzir a sua carga fiscal, beneficiando e explorando lacunas ou omissões na lei tributária. Isto resulta da natural incapacidade do legislador de prever e contemplar na lei todas situações possíveis do mundo real. O sujeito passivo atua dentro do sentido mais lato da sua liberdade de planeamento e gestão, no entanto, esta conduta é classificada como não sendo condizente com a realidade económica da empresa. São esquemas e comportamentos considerados anormais e abusivos.

A evasão fiscal é caracterizada pelos atos que ocorrem antes dos factos geradores de imposto e que se posicionam para lá dos factos geradores de imposto sendo, por esse motivo, denominado de *extra legem*.

O planeamento fiscal abusivo não é na sua génese considerado uma atividade ilegal, aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor com o objetivo de diminuir e reduzir a carga tributária. Esta prática é considerada ilegítima, mas lícita, no entanto, levanta alguma controvérsia entre os estudiosos desta temática, nomeadamente quanto à fronteira entre a legalidade versus ilegalidade das práticas.

No que respeita à doutrina portuguesa, o planeamento fiscal *extra legem* é classificado como um conjunto de comportamentos realizadas voluntariamente pelo sujeito passivo, que embora não violem diretamente a lei, vão contra o seu espírito.

Segundo Ferreira e Pinto (2009, p.15) este comportamento coincide com a fraude fiscal quanto à finalidade evasiva e ao resultado económico, distinguindo-se no momento da sua efetivação e nos meios de obtenção da menor tributação.

Também Gonçalo Avelãs Nunes (2000, p.42) indica que estamos perante este tipo de práticas em situações “em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o seguimento de uma diferente”.

No planeamento fiscal abusivo não chega a nascer a obrigação tributária, uma vez que a prática ocorre sempre antes da incidência tributária. O facto tributário não se constitui ou, constituindo-se a obrigação de pagamento de imposto, esta não chega a materializar-se.

Saldanha Sanches (2006,p. 21) indica que “o planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo” acrescentando ainda que “estes comportamentos não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”.

Este tipo de planeamento fiscal pode ser dividido em dois tipos distintos, o que é induzido pela lei e o que resulta de lacunas na lei. O primeiro caso ocorre quando o próprio ordenamento jurídico promove a redução da tributação de empresas, por exemplo, através de benefícios fiscais. Já o segundo tipo faz uso de lacunas legislativas para a obtenção de vantagens fiscais como resultado de uma menor tributação (Moreira, 2003, pp.11-17).

O contribuinte tem toda a legitimidade para elaborar um planeamento fiscal que lhe permita diminuir os seus encargos e custos com impostos, deste modo, é possível verificar que as práticas de planeamento fiscal abusivo têm igualmente um carácter lícito, no entanto, violam os pilares básicos do sistema fiscal, levantando questões associadas ao dever moral dos contribuintes pagarem um montante justo de imposto.

A evasão fiscal pode ser desenvolvida a nível nacional ou atingir dimensões internacionais. Neste segundo plano, as circunstâncias favoráveis para o desenvolvimento destas práticas estão relacionadas com o facto de o regime fiscal e tributário de cada Estado ser um organismo estanque, criado e adaptado à realidade do próprio país, sem ter em consideração leis de realidades de outros Estados.

Com uma economia global em crescimento e com uma maior ligação e interdependência entre Estados soberanos, estes foram «forçados» a olhar para o conceito de concorrência fiscal. A concorrência ou competitividade fiscal representa a disputa dos vários Estados pela obtenção da maior receita fiscal possível. Esta disputa é caracterizada pelos esforços dos vários países em tornarem-se mais apelativos, atraindo recursos e capital de outros Estados. Essa atratividade pode manifestar-se através de um regime fiscal mais favorável, com uma taxa sobre o rendimento mais reduzida ou ainda sobre a forma de benefícios fiscais.

Os Estados que forem bem-sucedidos nesta estratégia de captação de investimento e capital estrangeiro, terão mais facilidade em impulsionar a sua economia, criando mais emprego e melhorando as condições e as possibilidades dos seus cidadãos.

Esta competitividade fiscal levada ao extremo pode ser bastante nociva e criar grandes desigualdades no fluxo de capitais a nível internacional, assim como impulsionar as práticas de evasão fiscal. Um país com ambiente fiscal menos favorável e com um regime tributário menos flexível pode ver os seus contribuintes adotarem de forma excessiva este tipo de práticas, prejudicando gravemente as receitas fiscais no Estado de origem.

A evasão fiscal é uma ação planeada do sujeito passivo que se traduz num comportamento aparentemente lícito, em que embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado desse comportamento não é admitido (Courinha 2004).

Apesar dos comportamentos e práticas descritas anteriormente, não devemos confundir o conceito de evasão fiscal com o conceito de fraude fiscal. As práticas que constituem e caracterizam a evasão fiscal e em certa medida o planeamento *extra legem*, ainda se encontram dentro da esfera da legalidade. O facto gerador da obrigação fiscal não chega a ocorrer, no entanto, o cenário económico esperado pelo contribuinte é conseguido.

A inexistência do facto gerador não viola diretamente a lei, contudo, o resultado prático dessa inexistência vai contra o espírito da mesma. É por isso evidente que deste cenário resulta um debate abstrato da lei. Estas práticas ficam numa espécie de zona cinzenta da lei tributária, que não as autoriza diretamente, mas também não as proíbe de forma explícita.

Esta situação resulta da natural e óbvia incapacidade do legislador de prever e regular todos os comportamentos do contribuinte. Embora esta característica não seja exclusiva das leis fiscais, o comportamento dos contribuintes tem um efeito especialmente nefasto nos Estados. O sujeito passivo ao contornar a lei coloca em causa a receita fiscal, a dinâmica da capacidade contributiva e da equidade entre os contribuintes.

Estamos em condições de afirmar que apesar de não existir uma violação clara da lei através da utilização de práticas de planeamento fiscal *extra legem*, existe um comportamento eticamente reprovável e censurável por parte do contribuinte. Tal como descreve João Ricardo Catarino (2015, p.60) “Embora não haja uma violação da lei, há uma

violação dos limites éticos e socio-personalistas do dever de pagar impostos, segundo o qual cada um deve suportá-los na medida dos seus haveres”.

O princípio posto em causa por estas práticas é o da capacidade contributiva. Objetivamente, o contribuinte irá pagar menos imposto do que teria capacidade, contribuindo de forma desnivelada e insuficiente para as necessidades coletivas.

Estamos perante uma questão ética e uma prática passível de ser moralmente questionada, pois a diminuição lícita da carga tributária por parte do contribuinte vai contra os ideais e valores do sistema fiscal e contra o próprio conceito de contribuição.

1.1.3 Planeamento fiscal *contra legem* (Fraude Fiscal)

É necessário nesta fase estabelecer uma clara distinção entre práticas que atuam e exploram as zonas cinzentas da lei (fraude fiscal) e as que de forma clara e deliberada as violam, com é o caso do planeamento fiscal *contra legem*.

Existe na doutrina nacional e internacional vários conceitos utilizados para caracterização do planeamento fiscal *contra legem*, entre os quais, fraude fiscal e *tax evasion*.

O planeamento fiscal ilícito caracteriza-se por uma violação direta e intencional das normas fiscais com o intuito de prejudicar a administração tributária (Carneiro & Marques, 2015, p.71).

Segundo Saldanha Sanches (2006, p.21), fraude fiscal é um comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contraordenacional, portanto, há uma violação da norma que vai corresponder a um dever do contribuinte perante a Administração Fiscal.

No que concerne a órgãos internacionais, a OCDE define este tipo de planeamento fiscal como “o processo ilegal onde as responsabilidades fiscais são escondidas ou ignoradas (...) ocultando rendimentos ou informação às autoridades fiscais”³.

³ Glossário da OCDE, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, acedido em abril 2016

Ao contrário dos outros tipos de planeamento abordados anteriormente, neste caso, o contribuinte, de forma consciente e deliberada, tem a intenção de diminuir a sua carga fiscal através do incumprimento e violação da Lei.

Esta conduta é punível legal e criminalmente. Estamos perante ilícito fiscal punido pelo sistema jurídico português previsto no artigo 103º do regime geral das infrações tributárias.

São alguns exemplos destas práticas a falsificação de documentos, falsificação e adulteração de informação contabilística, criação de faturas falsas, simulação de negócios e abuso de confiança.

Como indica João Ricardo Catarino (2015, p.49) “Estes comportamentos tributários evasivos são causa de severos entraves à concorrência económica, geram a erosão das receitas fiscais, a distorção da equidade e refletem certa medida de menosprezo pelo cumprimento das regras de cidadania, do plano ético e da ordem de valores instituída segundo a qual cada um deve contribuir para a satisfação dos encargos coletivos na medida dos seus haveres”.

No mesmo sentido e a nível da doutrina internacional, Hensel (2008) classifica estas práticas como situações onde “o contribuinte não cumpriu a obrigação de pagar o tributo (ou imposto) que lhe incumbia pagar, evitando ou contrariando o facto legal ou contrato ao qual a lei fiscal liga o pagamento de imposto”⁴

Apesar da ilicitude das práticas relatadas o imposto que foi evitado através destes esquemas continua a ser devido pelo contribuinte.

Como referido anteriormente, na lei portuguesa podemos recorrer ao artigo 103º do RGIT onde é esclarecido que, “constituem fraude fiscal (...) as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”. O artigo em questão ainda nos elucida sobre algumas formas de fraude ou planeamento fiscal ilícito, são elas:

⁴ Tradução efetuada pela XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade. Paper n.º 2/IJD/iLab/Cedis/2016*, disponível em <http://ilab.cedis.fd.unl.pt/dissertacoes-em-curso/>

- ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

A prática de planeamento fiscal ilícito ocorre no momento ou após a ocorrência da obrigação tributária específica e consiste na alteração ou ocultação de uma situação jurídica já realizada. (Ferreira e Pinto, 2009)

Autores como Francisco Pinto (2008) elencam algumas das principais causas que influenciam a decisão do sujeito passivo de praticar um planeamento fiscal ilícito, são elas:

1. “Sentimento de que a carga tributária é injusta ou excessiva em relação aos benefícios gerados para a sociedade;
2. Sentimento de que o governo não aplica adequadamente os recursos arrecadados ou não oferece retorno condizente com os valores recolhidos;
3. Sentimento de que o governo é capaz ou incapaz de apurar e punir casos de fraude fiscal;
4. Facilidade ou dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com suas formalidades, o comportamento dos demais contribuintes;
5. Sentimento de equidade ou iniquidade em relação ao tratamento dado pelo sistema fiscal aos contribuintes em condições idênticas.”

Estas práticas e condutas ilícitas a nível fiscal são influenciadas pela cultura e valores de cada sociedade. A perceção de desigualdade e de um ambiente de impunidade são características presentes numa sociedade que podem fomentar e estimular este tipo de comportamentos.

A dimensão destas práticas fraudulentas está muitas vezes relacionada com a cultura do país e a sua generalização altera de sociedade para sociedade. A evasão e fraude fiscal são assuntos comuns e recorrentes na sociedade portuguesa e muitas vezes apontado como problema estrutural da sociedade, sendo vista como prática «habitual» e transversal a todos os estratos sociais.

1.2 Enquadramento geral do conceito de planeamento fiscal agressivo

Após a contextualização dos diversos tipos de planeamento fiscal e da análise das suas definições e características, avançamos neste capítulo para o foco principal da dissertação, o planeamento fiscal agressivo.

Como foi possível constatar não é fácil definir e delimitar as fronteiras dos vários tipos planeamento fiscal. Para além de serem conceitos relativamente recentes também existe uma margem interpretativa considerável como, por exemplo, em relação ao espírito das leis.

Como vamos ter a oportunidade de observar ao longo da dissertação, os principais órgãos internacionais e a maior parte dos estados soberanos, ainda se estão a adaptar a esta realidade e à proliferação e generalização destas práticas fiscais por parte dos seus contribuintes.

Como indica o autor Saldanha Sanches (2010, p.118) “a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos, mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar economias fiscais”.

1.2.1 Enquadramento geral do planeamento fiscal agressivo e a sua dinâmica global

Num mercado cada vez mais global, a livre circulação de capitais, bens e pessoas, assim como a deslocação territorial de sedes é uma realidade. As empresas veem a diminuição da sua carga fiscal como uma vantagem competitiva e procuram retirar o máximo proveito deste novo paradigma para as obter.

Exemplos paradigmáticos desta realidade são os gigantes Facebook e Google que alteraram a sua sede fiscal europeia para a Irlanda devido às suas vantagens a nível fiscal e de divulgação de informação.

Para as empresas “a globalização abriu novas avenidas para técnicas de planeamento fiscal agressivo, envolvendo o uso de sofisticados investimentos financeiros, arbitragem fiscal e, frequentemente, centros financeiros *off-shore*” tal como refere JEFFREY OWENS (2005, p.873).⁵

Outro dos aspetos apelativos para as empresas multinacionais na escolha da localização da sua sede fiscal ou centro financeiro é a opacidade e a reduzida troca de informações existente com o Estado em causa.

No que respeita aos países, estes estão progressivamente mais acautelados para esta realidade, mas nem sempre optam por medidas restritivas e de maior controlo sobre estas matérias. Vários Estados olham para esta realidade como uma oportunidade de atrair capital estrangeiro, capital esse que não possuem nem são capazes de gerar internamente devido às suas limitações que podem ser a nível de desenvolvimento ou de dimensão territorial.

Estes Estados optam por diminuir a sua carga fiscal, nomeadamente a sua taxa de IRC (imposto sobre rendimento coletivo) tornando-se mais atrativos e apelativos a multinacionais que deslocam para estes territórios as suas sedes com vista a obter uma incidência fiscal menor e assim ganhar uma vantagem competitiva sobre os seus concorrentes.

⁵ Tradução efetuada pela XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*. Paper n.º 2/IJD/iLab/Cedis/2016, disponível em <http://ilab.cedis.fd.unl.pt/dissertacoes-em-curso/>
Artigo disponível em http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/2005-22843-1.pdf, acedido em Setembro de 2021

Realizam esforços no sentido de criar um ambiente tributário com regimes favoráveis, em que as atuações sejam legítimas e lícitas. Incentivam a circulação de grandes capitais. Tornam-se, assim, Estados mais atrativos ao investimento, tentando criar inovação, emprego e dinamizar a sua economia.

Por outro lado, existem Estados que em virtude da sua elevada carga fiscal, quer sobre sujeitos passivos coletivos, quer sobre sujeitos passivos singulares, veem a suas receitas fiscais diminuídas, como consequência da globalização e da livre circulação de capitais. As empresas nacionais, mesmo mantendo atividade no seu país de origem, procuram deslocar a sua sede fiscal para um país com menor carga fiscal.

No entanto, é necessário ter em consideração que os sistemas fiscais dos diversos países estão longe de poderem ser considerados perfeitos, existem naturalmente disparidades nos diferentes sistemas dando origem a situações de não tributação involuntária, que são estudadas e aproveitadas pelos contribuintes.

Não é o objetivo da lei fiscal regular e abranger todas as situações possíveis de interação na vida social e económica, nem sequer o legislador tem essa pretensão, “na formulação da lei fiscal, mesmo recorrendo a cláusulas gerais, a conceitos indeterminados e a conceitos tipológicos, surgem inevitavelmente lacunas e incertezas na aplicação”. Saldanha Sanches (2006, p.38).

“O Direito dos impostos é um «Direito de sobreposição» que vem utilizar quadros jurídicos, instituições, conceitos pré-existentes para daí tirar consequências a nível de impostos. Há aqui uma «sobreposição», uma construção de Direito sobre Direito, com todas as incertezas e problemas que se levantam e que é necessário levar em conta” (Diogo Leite De Campos, 1999, p.197).

Surgem assim falhas no direito fiscal que podem advir da incapacidade ou da imprecisão do legislador, no entanto, o próprio legislador tem plena consciência que não consegue prever todo o tipo de comportamentos e na verdade, nem é essa a sua pretensão.

Esta realidade é exacerbada pelo facto de na atualidade existir uma indústria composta por empresas de consultadoria e instituições bancárias altamente competentes e profissionalizadas que prestam um serviço de aconselhamento e orientação com vista a explorar e tirar o máximo partido do ambiente fiscal existente.

O tipo de práticas levadas a cabo por estas entidades são muitas vezes esquemas, que de certa forma, desvirtuam os princípios do Direito Fiscal, nomeadamente através da manipulação do critério de residência, em que o Estado com direito de coletar o imposto deverá ser o do seu domicílio, e ao critério da fonte, em que será o Estado onde a riqueza é produzida que terá o direito de aplicar o seu direito fiscal. Este último critério é apelidado de conexão objetiva, enquanto o primeiro é de conexão subjetiva.

A manipulação destes dois critérios e a sua interpretação distinta no sistema fiscal de cada Estado, individualmente cria conflitos e fenómenos de «pluritributações», ou seja, quando dois Estados adotam diferentes critérios e princípios para determinar a competência tributária, se expostos a uma situação de troca de domicílios.

“E não só diversidade na sua identidade, mas também diversidade pelo seu conteúdo: tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois estados adotarem elementos de conexão distintos- como o local da produção da renda e a residência do beneficiário-, como por, adotando embora o mesmo critério- por exemplo, a residência- imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso” (Alberto Xavier, 2004, p.176).

O planeamento fiscal agressivo surge e ganha notoriedade devido à criação de esquemas por parte das empresas, que tentam rentabilizar e obter o maior retorno financeiro possível do aproveitamento destas lacunas e técnicas, encarando-o também como uma vantagem competitiva sobre os seus concorrentes.

CAPÍTULO 2 – Revisão da Literatura

2. Revisão da literatura

2.1 Delimitação concetual do Planeamento Fiscal Agressivo

O conceito de planeamento fiscal agressivo (PFA) é cada vez mais atual e tem geralmente uma conotação pejorativa, em contraponto ao planeamento fiscal dito legítimo.

“O maior problema tributário dos últimos meses é o impacto do planeamento fiscal agressivo na receita das empresas” *David M. Schizer* (2000, p.3)⁶.

O planeamento fiscal agressivo, assim como as restantes formas de planeamento fiscal, têm como principal objetivo a diminuição da incidência de carga fiscal. No entanto, o PFA utiliza uma série de esquemas altamente complexos e precisos que incidem e exploram a inconsistência do sistema jurídico.

Nesta fase é importante estabelecer as diferenças entre o PFA e o planeamento fiscal *contra legem* (fraude fiscal), pois, ao contrário da fraude fiscal, o PFA não infringe diretamente a lei, apesar do desfecho da sua utilização ser contrário ao objetivo do legislador.

Os esquemas denominados por PFA são altamente complexos, pensados e elaborados por especialistas e que têm como objetivo o aproveitamento de lacunas e «zonas cinzentas» presentes na lei, criadas inadvertidamente pelo legislador. É uma abordagem e uma interpretação agressiva do panorama fiscal utilizando de forma intensiva todos os mecanismos financeiros e legais disponíveis.

São práticas frequentemente associadas a empresas multinacionais que fazem uso de estabelecimentos situados em países de baixa incidência fiscal e exploram abusivamente os tratados fiscais entre países. Usam muitas vezes a rede e estrutura do grupo espalhada por diversos territórios, transferindo ativos, responsabilidades e até mesmo funções para países com jurisdições e regimes fiscais mais favoráveis, com o objetivo de conseguir diminuição ou mesmo a eliminação da carga fiscal e do imposto a pagar ao Estado, obtendo assim uma clara vantagem económica.

⁶ DAVID M. SCHIZER, “*Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning*”, *The Center for Law and Economic Studies, Columbia University School of Law* July., tradução própria.

A doutrina a nível internacional e nacional tem contribuído para uma melhor compreensão do conceito de planeamento fiscal agressivo, apesar de ainda não existir um consenso em relação aos seus limites.

José Campos Amorim (2007, p.18), que classifica este fenómeno de planeamento fiscal abusivo, refere que o podemos caracterizar como “negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que apesar de lícitos são negócios antijurídicos”.

Por sua vez Kristina Murphy (2003, pp. 209-242) indica que o PFA “procura explorar deficiências da lei através de ações dentro da letra da lei, mas fora do seu espírito”.

Ou seja, não existe um claro e taxativo incumprimento das leis ou normas jurídicas, mas sim «contorcionismo fiscal» e uma agilidade na elaboração de esquemas que permitem que certos negócios e transações escapem à incidência fiscal.

Já o autor H. M. Huck (1997), vai mais longe e defende que o “uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir aos impostos ofende o sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária (...) uma relação jurídica sem qualquer objetivo económico não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do facto económico na racionalidade da norma tributária”.

Na perspetiva dos Estados o PFA cria uma situação complexa pois assume dimensões políticas e fiscais que podem resultar em perdas de receita tributária, ainda que legítimas.

Existe ainda o perigo de contaminação social, com o crescente clima de impunidade e de desconfiança entre os contribuintes, nomeadamente entre contribuintes singulares que não utilizam práticas de PFA e empresas multinacionais que são os principais utilizadores destes esquemas financeiros. Mesmo em relação ao próprio sistema fiscal existe essa descrença e cada vez mais dúvidas em relação à legitimidade da atuação da entidade tributária, que por sua vez tem uma atuação mais agressiva na tentativa de controlo e prevenção deste típico de práticas.

O PFA também cria uma situação de maior desigualdade perante as pequenas e médias empresas que por não terem, muitas das vezes, uma dimensão internacional e por terem menos capacidade financeira, não recorrem ao aconselhamento e não utilizam as empresas especialistas em consultadoria na área fiscal.

Acabam assim por incidir sobre este grupo de empresas grande parte da carga fiscal e é delas que advém grande parte da receita tributária dos Estados europeus.

Apesar do princípio da neutralidade que deve reger a atuação dos Estados, as decisões sobre práticas negociais preteridas pelo sujeito passivo, ou até mesmo a escolha da sua estrutura empresarial, deve ter necessariamente em atenção certos limites.

O papel do Estado no plano social e económico pauta-se na sua essência pela neutralidade, mas não em sentido absoluto. Com base no artigo 81º da Constituição da República, a atuação do Estado deve ser marcada pela moderação.

Emboras muitas vezes os Estados utilizem a via fiscal para modelar comportamentos penalizando ou beneficiando comportamentos sociais e económicos, existe uma condição essencial, a de não colocar em causa o livre funcionamento do mercado, a justiça na distribuição.

O principal objetivo é salvaguardar o princípio da economia concorrencial e um mercado económico com uma concorrência natural e equilibrada entre as empresas.

É essencial que os Estados não limitem a liberdade de conceção e estruturação das empresas, todavia contribuindo essencialmente na definição dos alicerces e das bases de regulamentação, analisando se o contribuinte utilizou um esquema fiscal para pagar um imposto ajustado e coerente com a sua capacidade contributiva.

É justo aferir que o planeamento fiscal agressivo, tem como linha vermelhas, ou seja, é delimitado pelo conceito de justiça e isonomia fiscal no que respeita à distribuição da carga fiscal e contribuição para as receitas fiscais.

2.2 Medidas de combate ao fenómeno do Planeamento Fiscal Agressivo

2.2.1 A nível Internacional

“O combate à fraude, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo é um objetivo comum à maioria dos Estados do mundo, os quais ao longo dos anos têm tentado compatibilizar as atuações e congregar os esforços no sentido de criar um espaço em que o fator tributação possa servir para a concorrência fiscal internacional, mas em que as atuações sejam lícitas, legítimas e ocorram dentro de determinados limites” (Sousa, 2012, p. 2).

O planeamento fiscal agressivo é cada vez mais uma preocupação de várias organizações internacionais, sendo por isso alvo de destaque na ordem de trabalhos e nos cadernos de encargos nas reuniões dos líderes da União Europeia, OCDE e G20.

O PFA é definido pela OCDE como “aproveitamento das disparidades das normas fiscais e das lacunas geradas pela interconexão dos diferentes sistemas fiscais”. (Marta Caldas, 2015, p.69).

A OCDE granjeou um papel de destaque sendo uma das primeiras organizações a atribuir grande importância a este fenómeno global e tem tido um papel essencial para o seu entendimento. Ajuda na compreensão e na definição do conceito, promove iniciativas e relatórios que agregam práticas e jurisprudências de diversas ordens jurídicas e tributárias oferecendo, assim, uma elevada diversidade de soluções normativas que poderão dar origem a situações de dupla tributação ou de baixa tributação.

O resultado da análise por parte destas instituições internacionais como a OCDE e a UE é que a “dificuldade crescente em fazer cumprir as normas fiscais sobre os sujeitos passivos devido à globalização, à liberalização dos mercados de capitais e às inovações tecnológicas” (OCDE, 2006: 2). Um dos principais problemas apontados pelos líderes europeus é a “crescente evasão fiscal transnacional, o abuso dos mecanismos de movimentação de capitais e outros ativos, a utilização de contas *offshore*, a movimentação de ativos entre empresas do mesmo grupo e do aproveitamento pelos contribuintes das diferentes fiscalidades existentes nos diversos países” (OCDE, 2006: 2).

É neste quadro que surge, em julho de 2013, um plano concebido pela OCDE, denominado *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan*. Este programa consiste num plano de ação para o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.

Neste sentido, o Plano de Ação BEPS pretende marcar o fim de uma época de *laissez-faire* e assinala uma nova era de intervenção dos Estados traduzindo-se, concretamente, na elevação do padrão das *best practices* a serem implementadas, no plano fiscal, pelas empresas no âmbito das suas atividades, bem como do nível de *fair share* a ser suportado em matéria de pagamento de impostos (*Tax articles*, Deloitte).

A expressão *laissez-faire* tem origem francesa e significa liberalismo económico na sua versão mais pura dentro do capitalismo, onde o mercado deve funcionar de forma livre, sem nenhuma interferência dos Estados ao nível de taxas ou subsídios, apenas com a existência de regulamentos básicos que protegem os direitos de propriedade.

Este plano visa implementar alterações de fundo no sistema fiscal internacional tendo em vista aumentar a sua transparência, assegurar a coerência da tributação das empresas no plano internacional e realinhar a substância e forma das transações. Nomeadamente, numa era onde os negócios digitais assumem um papel de extrema relevância e são caracterizados pela sua volatilidade e desmaterialização onde grande parte das empresas dispõe necessariamente de uma presença física. Esta nova realidade atrai fortes constrangimentos e distorções relevantes na alocação de receitas dos Estados, uma vez que a repartição de competências tributárias entre os mesmos está amiúde assente numa conexão territorial associada à presença física da organização.

É, por esse motivo, essencial que as administrações tributárias dos vários países se ajustem e adaptem com o objetivo de elaborar novos critérios de conexão entre o local onde a atividade é efetivamente desenvolvida e a sua jurisdição. É neste seguimento que o relatório BEPS analisa as principais questões relacionadas com a fiscalidade no contexto da economia digital, nomeadamente, indicando que a economia digital não deve ser considerada um segmento da economia na sua globalidade pois, que não se trata apenas de um sector digital dentro da economia, mas sim toda a economia a realizar uma transição para a digitalização.

Neste contexto, destacamos a posição nº 7 (combater a evasão artificial do estatuto de estabelecimento estável) das 15 que serão posteriormente elencadas, onde o relatório propõe a atualização do conceito clássico de estabelecimento estável que indica que uma determinada atividade económica ocorre num local fixo específico.

Na tentativa de atualização deste conceito, o relatório sugere a inclusão na sua definição das atividades económicas realizadas de forma desmaterializada, nomeadamente através deste ponto de ação, propõe que a imputação da presença tributável deixe de ser feita apenas com o critério de presença física e passe a ser feita com o recurso à «presença digital significativa» num determinado mercado ou país.

Por outro lado, no ponto nº 8 (Assegurar que os resultados dos preços de transferência se encontram em linha com a criação de valor no âmbito de intangíveis) o relatório chama a atenção para a aplicação das regras de alocação de rendimentos entre sociedades relacionadas, com base na remuneração de funções, riscos e ativos, dever-se-á considerar a especificidade do sector digital, ganhando particular relevância os ativos relativos à propriedade intelectual e ao seu posicionamento na cadeia de valor. (*Tax articles*, Deloitte).

Podemos, portanto, aferir que a era digital coloca grandes desafios no âmbito da fiscalidade, nomeadamente a nível da conexão, na identificação e caracterização dos elementos que levam ao apuramento da matéria tributável em termos de rendimentos, assim como o apuramento do IVA (imposto sobre o valor acrescentado). Conceitos como estabelecimentos estáveis e preços de transferência são essenciais na cooperação entre o mundo da fiscalidade e da economia global.

O plano BEPS é constituído por 15 tomadas de posição que visam o combate a práticas de PFA.⁷

1. Abordar os desafios fiscais da economia digital.
2. Mitigar os efeitos de incompatibilidade dos instrumentos ou entidades híbridas.

⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
Em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

3. Reforço das normas CFC.
4. Limitação da erosão da base tributável por via de gastos de financiamento.
5. Combater as práticas fiscais prejudiciais de forma mais efetiva, tendo em consideração a substância e a forma das transações.
6. Combate à utilização abusiva de CDT.
7. Combater a evasão artificial do estatuto de estabelecimento estável.
8. Assegurar que os resultados dos preços de transferência se encontram em linha com a criação de valor no âmbito de intangíveis.
9. Assegurar que os resultados dos preços de transferência se encontram em linha com a criação de valor no âmbito de riscos e capital.
10. Assegurar que os resultados dos preços de transferência se encontram em linha com a criação de valor no âmbito de outras transações de elevado risco.
11. Desenvolvimento de metodologias que permitam recolher e analisar dados relativos à erosão da base tributável e transferência de lucros e de ações que permitam fazer face a estas práticas.
12. Divulgação de esquemas de planeamento fiscal abusivo por parte dos contribuintes.
13. Reexaminar a documentação de preços de transferência.
14. Tornar os mecanismos de resolução de disputas entre os contribuintes e as Autoridades Tributárias mais eficazes.

15. Desenvolvimento de um instrumento multilateral.

O plano de ação nº 2 (Mitigar os efeitos de instrumentos ou entidades híbridas), foi desenvolvido com o objetivo de melhorar as práticas de mitigação do impacto fiscal causado pelo recurso a esquemas de desvio artificial de lucros. Os desvios em causa são conseguidos devido aos diferentes enquadramentos existentes em diferentes jurisdições no que diz respeito a entidades ou instrumentos de natureza híbrida, que acabam por gerar divergências no tratamento fiscal de pagamentos associadas às referidas entidades ou instrumentos.

O relatório BEPS, neste sentido, elabora várias regras de conexão que devem ser implementadas nos diferentes Estados, contribuindo para uma harmonização fiscal que permite diminuir as diferenças entre jurisdições dos diferentes países. O objetivo é ajustar o tratamento fiscal dado pelo Estado onde ocorre o pagamento e o Estado contraparte da mesma transação.

A recusa de cada Estado quanto à dedução de um pagamento, sempre que o mesmo não esteja sujeito a imposto no Estado da entidade que o recebe, é o modo utilizado pelo BEP na tentativa de mitigar as divergências de tratamento fiscal.

Países europeus como Portugal, Espanha, França, Alemanha, Áustria, Inglaterra e países fora da União Europeia como México e Nova Zelândia são alguns exemplos de Estados cujas jurisdições já adotaram regras anti-híbridos, em alguns casos, como França, antecipando até a publicação do próprio relatório BEPS.

Muito embora os relatórios do BEPS constituam meras recomendações, existem atualmente implicações práticas quanto à alteração de legislação por parte dos Estados. Devido à adoção de parte das recomendações já emitidas, é expectável que os sistemas fiscais nacionais venham aumentando a adoção de medidas adicionais, razão pela qual os agentes económicos deverão monitorizar, de forma efetiva, os impactos resultantes da existência e utilidade do BEPS.

Esta ação é resultado do debate político internacional sobre o planeamento fiscal agressivo utilizado pelas empresas multinacionais, enquadrando-se no clima de crescente escrutínio público que tem vindo a questionar as práticas fiscais adotadas por grupos internacionais.

Na realidade europeia, os Estados-membros «lutam» pelo investimento internacional, sentindo a necessidade de se tornarem ainda mais atrativos, criando regimes de imposto sobre o rendimento de sociedades bastante apelativo, testando assim os limites do que pode ser considerado aceitável no âmbito da concorrência fiscal. Por outro lado, os agentes económicos beneficiam desta situação recorrendo a práticas de PFA.

Tendo em consideração esta ameaça a UE tem vindo atribuir importância e destaque ao conceito de PFA.

Essa preocupação ganhou forma pela comunicação de 2012⁸ em que a Comissão Europeia manifesta a sua preocupação com a proliferação de práticas de fraude fiscal e evasão fiscal, reiterando a sua determinação no seu combate. Refere também que existe necessidade de “assegurar que a carga fiscal seja partilhada equitativamente”⁹.

Conclui ainda que o PFA vai “contar os princípios de responsabilidade social das empresas”¹⁰.

Em relação ao conceito de planeamento fiscal agressivo em si, a comissão aborda-o pela primeira vez admitindo que sujeitos passivos acabam por retirar vantagens resultantes

⁸ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p.6-disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf

⁹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p. 6- disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf

¹⁰ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, de 25.10.2011, relativa à Responsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014- COM (2011) 681 final, disponível em http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com%282011%290681_/com_com%282011%290681_pt.pdf

da discrepância entre as leis nacionais de cada Estado-membro. Aproveitamento esse obtido através de “montagens complexas, por vezes artificiais”¹¹.

Existe, portanto, o reconhecimento por parte da comissão europeia da existência e disseminação deste tipo de práticas que visam a diminuição da carga fiscal, assim como a criação, dentro da União Europeia, de um ambiente favorável à sua prática, devido à competitividade fiscal entre estados.

A UE cria, desta forma, a sua definição de PFA “consiste no aproveitamento dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das disparidades existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, com o objetivo de reduzir as obrigações fiscais. O PFA pode assumir várias formas. As suas consequências incluem as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado da residência) e a dupla tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no estado da fonte são isentos de imposto no estado da residência)”¹².

A Comissão Europeia, em 2015, efetua uma nova comunicação onde aprofunda o conceito de PFA e refere que “muitas formas de elisão fiscal são contrárias ao espírito da lei, alargando a interpretação do que é «legal», tanto quanto possível, a fim de minimizar a contribuição fiscal global da empresa. Utilizando técnicas de planeamento fiscal agressivo, algumas empresas exploram as lacunas jurídicas dos sistemas fiscais e os desajustamentos entre as regras nacionais para evitar o pagamento da sua justa parte de impostos”¹³.

Atualmente a UE indica que “O planeamento fiscal agressivo consiste na redução das obrigações fiscais dos contribuintes através de mecanismos que, apesar de legais, contrariam o espírito da lei”¹⁴.

¹¹ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho- Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais de 6.12.2012- COM (2012) 722 final, p. 6- disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_pt.pdf

¹² Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo- C (2012) 8806 final, p.2 disponível em http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf

¹³ Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, Bruxelas, 18.3.2015, COM (2015) 136 final, disponível em <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF>

¹⁴ Ficha temática do semestre europeu “Reduzir o planeamento fiscal agressivo” https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf

traduções efetuadas pela XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade. Paper n.º 2/IJD/iLab/Cedis/2016, disponível em <http://ilab.cedis.fd.unl.pt/dissertacoes-em-curso/>

Defende que o combate ao PFA é uma prioridade uma vez que ele representa diminuição de receita fiscal essencial para “para assegurar as receitas fiscais necessárias para o investimento público, a educação, os cuidados de saúde e as prestações sociais, garantir uma justa repartição dos encargos, preservar a motivação fiscal dos contribuintes e, por último, evitar distorções da concorrência entre as empresas.”¹⁵(Comissão Europeia,2017)

Um dos principais passos dados pela UE no combate ao PFA foi a adoção da diretiva «Antielisão Fiscal», também conhecida por DAF, e da DAF 2 que preveem medidas de combate aos dispositivos de assimetria híbrida nomeadamente de países terceiros.

Os dispositivos de assimetria híbrida exploram as diferenças no tratamento fiscal de uma entidade ou instrumento nos termos da legislação de duas ou mais jurisdições fiscais para obter uma dupla não tributação.

Outra iniciativa está relacionada com a promoção da transparência fiscal, promovendo a troca automática de informações que dizem respeito a decisões fiscais, assim como, a troca automática de informações dos relatórios por país sobre as empresas multinacionais (EMN).

A Comissão Europeia também adotou uma proposta de normas sobre a divulgação obrigatória de regimes de planeamento fiscal agressivo por parte de intermediários. Recentemente, através do código de conduta, foram revogados ou alterados vários regimes fiscais preferenciais para patentes e por fim o avanço do conceito de matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades.

¹⁵ FICHA TEMÁTICA DO SEMESTRE EUROPEU:

https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_pt.pdf

2.2.2 A nível nacional

Autoridade Tributária Portuguesa trata o PFA como uma prática não admissível, pelo que sempre que os contribuintes adotam soluções que reduzem a sua carga fiscal (independentemente do carácter lícito ou artificioso da operação), o custo não será aceite em termos fiscais (Sanches, 2008).

O PFA tem estado no centro das atenções por várias ocasiões na vida pública portuguesa, contribuindo para um crescente sentimento de injustiça e de falta de equidade fiscal entre os contribuintes portugueses.

Os estados com sistemas fiscais modernos impõem o fornecimento de informações por parte dos contribuintes, tais como a apresentação de declarações com informação fiscal relevante. Esta obrigação deve recair não só sobre os sujeitos passivos, mas também sobre as entidades prestadoras de serviços de consultadoria fiscal devido à sua crescente influência na forma de atuar dos sujeitos passivos do imposto.

Um dos métodos mais utilizados no combate e prevenção de práticas como a evasão fiscal é a presunção legal de rendimentos. Tal como indica Rita Calçada Pires (2011, p.124) “O dever de fornecer todos os elementos necessários à determinação da obrigação fiscal, bem como o dever de o contribuinte proceder ao seu apuramento e declaração, a qual goza de uma presunção de verdade”.

Quando não é possível, por algum motivo, a comprovação e quantificação direta, devem ser utilizados métodos indiretos para determinar a matéria coletável do imposto. Neste contexto o artigo nº 83 nº 2 da LGT indica que “a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”.

A utilização de métodos indiretos tem assim um caráter excecional e de acordo com o artigo 87º, nº 1 da LGT só pode ser utilizada em caso de:

- a) “Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;

- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados”.

Como complemento o artigo 88º da LGT indica que a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indiretos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorreções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

- a) “Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;

- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada”.

Para além da utilização dos métodos diretos e indiretos para o apuramento e quantificação da matéria coletável prevista na legislação portuguesa, também existe outra ferramenta de combate á fraude fiscal e ao PFA, denominada de clausula geral anti abuso.

A cláusula geral anti abuso foi incluída no ordenamento jurídico português sem entrar em conflito com outros princípios constitucionais, nomeadamente os que estão relacionados com a proteção, confiança e estabilidade jurídica como é o caso do artigo 282º, nº 4 da CRP.

Com a criação da cláusula geral anti abuso o legislador “procede a uma compreensão dialética do princípio da tipicidade enquanto expressão do princípio da legalidade, do princípio da segurança jurídica, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva” (Alexandra Coelho Martins, 2007, p.30).

É importante referir que a inclusão de uma cláusula geral como a de anti abuso, não viola o princípio de liberdade do contribuinte consagrado em termos institucionais. É classificada como uma limitação nessa liberdade imposta pelo princípio da igualdade e justiça.

A criação de leis específicas de combate a esquemas complexos e imaginativos que vêm a descoberto nos anos subsequentes, não é uma estratégia de sucesso por parte do legislador tal como indica o Nabais (2016, p.211) a “previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais num autêntico jogo do gato e do rato”, que tornam a legislação complexa e ineficaz, aí surge necessidade de adoção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscais.

São classificadas de normas anti abuso “quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a Autoridade Tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos” (Anjos, 2012, p. 13).

Ainda sobre a cláusula anti abuso é relevante citar a autora Ana Beirão (2017, p. 32) que indica que “de ressaltar que a cláusula geral anti abuso existe para os comportamentos que se movem dentro do que é formalmente legal, mas não servem o propósito visado pela lei, antes visando, única ou primacialmente, a vantagem fiscal.

É nesta desconformidade entre o fim visado pela norma e o concreto fim visado na utilização da norma (e/ou da forma jurídica) por parte do sujeito passivo que reside o carácter antijurídico, ou censurável, ou, na linguagem mais disseminada, o elemento normativo”.

No âmbito da lei geral tributária, através do artigo 38º nº 2 onde está inscrita a cláusula geral anti abuso, que prevê a ineficácia, para efeitos tributários, dos atos ou negócios jurídicos que visem, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, a redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas sem a utilização desses meios.

Assim, os atos ou esquemas jurídicos que cumpram estes requisitos serão tributados de acordo com as normas aplicáveis, não se produzindo as vantagens fiscais objetivadas com a realização desse negócio ou ato jurídico. Os elementos previstos na cláusula geral anti abuso em vigor no sistema jurídico nacional para a ineficácia dos negócios ou atos jurídicos assentam em princípios semelhantes a outros ordenamentos jurídicos da OCDE, estando ainda em linha com o princípio do abuso tal como desenvolvido pela jurisprudência do TJUE (Dourado, 2015, p.45).

A aplicação de cláusula geral anti abuso é da responsabilidade da Autoridade Tributária e Aduaneira devido à sua função inspetiva e acompanha o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras que trienalmente é elaborado.

Apesar de tudo, e tal como afirma Carlos Cunha de Sousa (2012, p.13) “o nosso quadro legal em matéria tributária é bastante permeável à criatividade dos agentes”, uma vez que a nossa lei é muito permeável a uma panóplia de esquemas que podem ser enquadrados como planeamento fiscal agressivo, é por isso necessária uma atenção redobrada e uma análise meticulosa da autoridade tributária a cada caso concreto.

2.3 Jurisprudência no âmbito do planeamento fiscal agressivo

2.3.1 Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

A nível europeu, o tribunal de justiça europeu (TJUE) tem tido um papel de grande intervenção, sendo chamado muitas vezes a pronunciar-se sobre questões no âmbito do planeamento fiscal agressivo. Evidenciou por diversas ocasiões a importância da liberdade da auto-organização, como um princípio fulcral em termos de fiscais.

“Não existe qualquer obrigação jurídica de gerir um negócio de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado. O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os encargos” (Ac. do TJUE de 21 de fevereiro de 2006)

Isto significa que, o essencial da questão, é demonstrar que o esquema/negócio em causa vai contra o espírito da norma jurídica.

Nas palavras de Ana Paula Dourado (2010, p.156) “Há abuso de Direito Comunitário quando o cidadão comunitário obtém uma vantagem que entra em conflito com a finalidade da ou das disposições de Direito Comunitário”.

O TJUE também tem ajudado a definir e a clarificar o conceito de abuso, o que é particularmente útil para evitar que existam intervenções nos mercados internos por parte dos estados, garantindo o princípio da capacidade e igualdade tributária.

De um modo geral, no escrutínio efetuado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, para caraterizar a vertente abusiva de um determinado esquema ou negócio, é essencial identificar os elementos objetivos e subjetivos.

O elemento objetivo é definido por um conjunto de circunstâncias objetivas que, apesar de seguirem e respeitarem as normas e condições previstas na lei comunitária, o objetivo idealizado por essa legislação não foi conseguido.

O elemento subjetivo consiste na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção (52-53 do referido acórdão *Emsland-Stärke*).

O TJUE tem uma postura coerente nos critérios utilizados para o reconhecimento dos casos de abuso, critérios esses que têm por base fatores objetivos que demonstram que a finalidade da operação/esquema utilizado é a obtenção de vantagens fiscais, ou na explicação de Pöiäres Maduro (2006) “atividades para as quais não existe objetivamente outra explicação”. Também nas palavras de Pöiäres Maduro “A natureza artificial de certos acontecimentos ou operações deve logicamente ser determinada com base num conjunto de circunstâncias objetivas verificadas em cada caso particular”

Assim, a intenção do contribuinte é escortinada tendo como base a análise dos elementos objetivos do caso em questão, bem como a constatação da inexistência de outra justificação económica ou financeira para a realização da operação que não a obtenção do benefício fiscal.

O que está por isso em causa, é determinar se a atitude do contribuinte tem como objetivo a obtenção de uma posição vantajosa da qual não é um «natural beneficiário» e que é conseguido através de esquemas e artifícios.

Ainda ao nível de jurisprudência do TJUE, gostaríamos de referir um caso relativamente recentemente, de março de 2019, denominado caso “SRF Konsulterna AB, C-647 /17”. Está inserido no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e o seu enquadramento está relacionado com os artigos 44º e 53º da diretiva de IVA e com os artigos 32º e 33º do regulamento de execução (UE) nº 282/2011 do conselho de 15 março 2011.

A empresa SRF assegura seminários (formações) nas áreas de contabilidade e finanças para os seus colaboradores e pessoal externo, a maioria destas formações ocorrem na Suécia. Os participantes neste seminário são sujeitos passivos com sede ou estabelecimento na Suécia. A questão principal prende-se com o facto de os serviços da SRF terem, ou não, por objetivo principal conferir um direito de acesso a manifestação educativa na aceção do artigo 53º da diretiva de IVA.

A autoridade tributária sueca indica que todas as formações, mesmo que ocorrendo em estados-membros que não a Suécia, devem ser tributáveis na Suécia.

Na sua decisão o TJUE salienta a inadmissibilidade de interpretação estrita da regra de conexão espacial específica, indicando que não existe superioridade dos artigos 44º e 45º (regras gerais de localização das prestações de serviços) da diretiva IVA sobre os artigos 46º e 59-A (conexões espaciais específicas) da mesma diretiva. Esclarece ainda que o artigo 53º da diretiva de IVA não deve ser considerado como uma exceção a uma regra geral. O TJUE classifica as formações da empresa Srf na categoria de manifestações educativas previstas no artigo 32º do regulamento de execução. Por último, o tribunal esclarece ainda que o objetivo das disposições da diretiva de IVA permitem determinar o lugar de tributação das prestações de serviços, contribuindo para evitar conflitos de competência suscetíveis de conduzir a situações de dupla tributação ou evitar a não tributação. A tributação deve ser efetuada, na medida do possível, no local onde os serviços são efetivamente consumidos.

Na sua decisão o TJUE acrescenta do acórdão que “O conceito «prestações de serviços relativos ao acesso a manifestações [...] educativas», prevista no artigo 53.º da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que abrange um serviço prestado unicamente a sujeitos passivos, cujo elemento essencial consiste na venda, a pessoas, de direitos de acesso a um seminário de ensino profissional”¹⁶ e ainda que “quando esse seminário se realiza num determinado lugar e o seu objeto seja definido antecipadamente, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar. O facto de o serviço ser tributado no Estado-Membro onde tem lugar a manifestação em questão implica um encargo administrativo adicional para o prestador ou para os seus clientes.”¹⁷

Outro caso de jurisprudência que destacamos, ainda dentro da temática do IVA, é o caso da empresa *Vega Interncional Car Transport and Logistic Trading GMBH C-235/18* de maio de 2019.

As questões principais deste caso estão relacionadas com “a isenção relativa à concessão de créditos que abrange a disponibilização de cartões de combustível, assim como

¹⁶ Caso SRF Konsulterna AB, processo C-647/13 de março de 2019

¹⁷ *Idem*

a negociação e financiamento das aquisições de combustível com recurso a esses cartões”¹⁸. Na origem do litígio está a recusa de reembolso pela AT polaca à *Vega Internacional* relativo à compra de combustível através desses mesmos cartões de combustível.

A *Vega Internacional* está sediada na Áustria e a sua atividade está relacionada com o transporte de veículos através das suas subsidiárias presentes em vários Estados-membros, nomeadamente na Polónia. A *Vega Poland* abastece os seus veículos de transporte através de cartões de combustíveis entregues aos seus condutores. No entanto, é a Vega mãe, na Áustria, que recebe as faturas emitidas pelos fornecedores de combustível com IVA, que por sua vez fatura o combustível às subsidiárias (*Vega Poland*) acrescentando 2%.

A questão prejudicial prende-se com o facto de o “se o artigo 135.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, a disponibilização de cartões de combustível por uma sociedade-mãe às suas filiais, que permite a estas últimas o abastecimento em combustível dos veículos de que asseguram o transporte, pode ser qualificada de serviço de concessão de crédito isento de IVA, na aceção desta disposição, ou de operação complexa que tem por principal objetivo o fornecimento de combustível e, portanto, a entrega de um bem, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva, relativamente à qual o IVA pago na Polónia pode ser recuperado”¹⁹.

O TJUE esclarece que a *Veja* não é proprietária do combustível, apenas se limita a colocar à disposição das suas associadas um instrumento que lhes permite comprar combustível. Estamos, por isso, perante uma prestação de serviços pois, “qualquer operação que não constitua uma entrega de bens deve ser considerada prestação de serviços”²⁰.

Na sua decisão o TJUE refere ainda que expressão “concessão e negociação de créditos” deve ser interpretada de forma ampla, garantindo aos sujeitos passivos igualdade de tratamento. E conclui que, este tipo de operação “cartões de aquisição de combustível”

¹⁸ *Caso Vega Internacional CAR Transport AND Logistic Trading GMBH C-235/18, de 15 de maio de 2019*

¹⁹ *Caso Vega Internacional CAR Transport AND Logistic Trading GMBH C-235/18, de 15 de maio de 2019*

²⁰ *Cf. Artigo 24º, nº1 da Diretiva IVA*

são um serviço de financiamento, que configuram um serviço de concessão de crédito isento de IVA, nos termos do artigo 135º, nº1 b) da Diretiva IVA.

Após esta análise de alguns casos de jurisprudência do TJUE, podemos concluir que a questão fulcral não é, assim, a proibição de obtenção de qualquer vantagem legal, mas sim a obtenção de vantagem legais ilegítimas. É importante ter em conta a artificialidade dos esquemas jurídicos utilizados pelos contribuintes. Para conseguir provar a existência da artificialidade no esquema jurídico é necessário comprovar as características externas e objetivas dos negócios e das transações. Existe por isso uma relação íntima entre a artificialidade e o abuso.

2.3.2 Jurisprudência a nível nacional

A nível nacional, são diversos os acórdãos que deram um importante contributo ao nível do PFA.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul²¹ reafirma as posições doutrinárias nacionais e a jurisprudência internacional de organismos como a UE. Esta aceitação é evidente na admissão do direito a práticas de planeamento fiscal limitando-as através do critério da artificialidade dos esquemas praticados, do princípio da igualdade tributária e da cobrança de receitas do Estado. Estes limites são identificados no acórdão proc: nº 04255/10.

O acórdão em causa assume especial importância por ser considerado o primeiro acórdão que aplica a designada cláusula geral anti abuso, que é prevista no número 2 do artigo 38º da LGT.

O processo em si diz respeito ao litígio entre a AT e a empresa de Jerónimo Martins, SGPS, S.A.

Em causa está a aplicação das disposições anti abuso para efeitos da determinação da matéria coletável em sede de IRC, ato que foi objeto de impugnação pelo contribuinte. Segundo o acórdão em questão, estava em causa um mecanismo de planeamento fiscal,

²¹ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10 (2011), Relator: Juiz Desembargador José Correia

arquitetado com a finalidade de através da interposição de sociedades sedeadas na Zona Franca da Madeira (ZFM) proceder-se ao financiamento de outras sociedades do grupo, por forma a transformar juros em dividendos não tributáveis, por força do regime da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, então constante do artigo 46º do Código do IRC²² segundo Pedro Amorim (2011).

Fica definido neste acórdão que “a elisão fiscal, dá-se pela prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos *extra legem*”.

23

Este acórdão assume ainda especial relevância pois considera-se que aceita o conceito de artificialidade, identificando assim esquemas e operações efetuadas sem fins económicos válidos, ou seja, operações que através de formas, ações e contratos atípicos visam contornar a lei, ou interpretam a lei com uma finalidade diferente daquela que o legislador tinha como objetivo, neste caso concreto aproveitando a “utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades- artigo 63.ºss do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos”, e ainda interpretando a lei com fins diferentes daqueles que o legislador tinha em mente, aproveitando-se de jurisdições diferentes, exclusivamente com o intuito de diminuir o imposto a pagar, ou a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou coletivas ou para nelas instalar “estruturas” que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição²⁴.

É bastante notório o juízo jurisprudencial relativo ao valor moral. Podemos verificar que este acórdão tem uma visão de abuso mais alargada comparativamente com o TJUE. Esta visão é perceptível quando refere que da prática de comportamentos legais *extra legem* resultam bloqueios “à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a

²² Atualmente nos artigos 51.º e 51.º A do CIRC

²³ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10 (2011), Relator: Juiz Desembargador José Correia, p.24

²⁴ 1991 da Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10 (2011), Relator: Juiz Desembargador José Correia, p.19

distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania”²⁵.

Esta sentença tem especial relevância para a definição dos limites do planeamento fiscal pois indica que “é perfeitamente legítimo ao contribuinte aproveitar as lacunas da lei para obter uma redução da carga fiscal, desde que tal aproveitamento se situe dentro do planeamento fiscal legítimo”²⁶ e ainda que “O direito ao planeamento fiscal não é absoluto e sem limites tendo o sujeito passivo um ónus de planeamento e o direito subjetivo de optar entre vários comportamentos legalmente admissíveis, pelo que estamos perante um direito fundamental, cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos”²⁷

Podemos assim concluir que os limites às práticas de planeamento fiscal impostos por esta sentença têm por base o princípio da igualdade contributiva, da arrecadação da receita fiscal do Estado, assim como a artificialidade dos esquemas jurídicos realizados pelo sujeito passivo com vista à diminuição da sua carga fiscal.

O Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) também tem um papel de relevo nesta matéria, produzindo vários acórdãos concordantes na classificação de práticas de abuso por parte do contribuinte quando, ocorre a utilização de esquemas e operações artificiais com o objetivo de obter uma vantagem fiscal que não é pretendida pela lei/norma que a concedeu²⁸.

O processo nº 359/2019-T também merece ser referenciado neste âmbito, uma vez que está relacionado com a cláusula Geral Anti abuso e IRS. A empresa em questão foi alvo de uma inspeção externa onde a AT conclui que “do procedimento inspetivo, considerou a AT que foram realizadas amortizações de dívida efetuadas pela Requerente durante os anos de 2014 e 2016 ao com a utilização de fundos resultantes dos pagamentos referentes a prestação de serviços e de lucros distribuídos pela entidade filha”²⁹.

²⁵ *Idem* pag.17

²⁶ 1991 da Sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, proc: nº 04255/10, (2011) Relator: Juiz Desembargador José Correia, p.19

²⁷ *Idem* p.9

²⁸ Refere-se a título de exemplo, os seguintes acórdãos do CAAD: 130/2013-T;258/2013 -T;173/2015-T;335/225-T

²⁹ CAAD: Processo nº 359/2019-T (2019)

Perante estes factos apurados pela inspeção externa “A Administração Fiscal considerou ineficaz no âmbito tributário, o que considerou ser a transformação dos dividendos em reembolsos de dívidas, uma vez que concluiu que tais atos/negócios foram praticados com abuso das formas jurídicas e tiveram como objetivo essencial a eliminação de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas total ou parcialmente, sem utilização desses meios”³⁰.

Estamos aqui, mais uma vez, perante uma situação em artificialidade de esquemas/operações cujo principal objetivo é a eliminação ou redução do imposto a pagar, esse objetivo sobrepõe-se ao fim económico da operação.

O que está em causa é o artigo 38.º n.º2 da LGT e do art.º 63.º do CPPT, com destaque para o parágrafo que indica que “São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”³¹.

Concluída a revisão de literatura, o próximo capítulo incidirá sobre a metodologia de investigação e o método de recolha de dados utilizado.

³⁰ CAAD: Processo n.º 359/2019-T (2019)

³¹ Artigo 38º n.º2 LGT

CAPÍTULO 3 – Metodologia de Investigação

3. Metodologia de Investigação

Neste capítulo será identificado o tipo de estudo a realizar e as técnicas utilizadas para a obtenção de dados, assim como os métodos aplicados na análise dos dados obtidos.

3.1 Investigação Quantitativa

A investigação quantitativa tem como objetivo, tal como o próprio nome indica, a descrição quantitativa da realidade. Nesta dissertação, é utilizada uma abordagem quantitativa, que, “diz respeito ao processo de recolha de dados de forma sistemática, sendo estes observáveis e quantificáveis apoiados na observação de fatos objetivos”. Poupa (2004).

“... permite a realização de um estudo com grandes amostras representativas e os dados são recolhidos a partir dos inquéritos, sob a forma de questionário. Tendo como vantagens o conhecimento estruturado, a validade interna, a generalização, a previsibilidade e o baixo custo. Como desvantagem, o fato dela ser caracterizada por modelo limitado e estáticos, simplicidade, distância em relação à realidade e, por vezes, falta de aplicação prática”.

(Reis, 2010, p. 62).

3.1.1 Conceção e elaboração do Questionário

O método de recolha de dados utilizado neste estudo é o inquérito por questionário. É uma técnica de observação que se prende com a interrogação a um grupo de indivíduos, representativos de uma população em estudo, caracterizando-se sobretudo pela falta de interação direta entre o investigador e o inquirido, de modo a recolher informações para que seja possível tirar conclusões (Reis, 2010).

O instrumento de pesquisa utilizado nesta dissertação é o inquérito, que permite a recolha de informação, que depois de introduzida numa base de dados e dá origem a resultados. A interpretação e análise desses resultados permitem retirar conclusões e confirmar as hipóteses levantadas.

Inquérito e questionário são geralmente dois conceitos entendidos como sinónimos, no entanto é importante assinalar as devidas diferenças. O questionário é uma técnica de investigação composta por um número grande ou pequeno de questões apresentadas por escrito que tem por objetivo proporcionar determinado conhecimento ao pesquisador. O inquérito é um método de investigação que visa dissipar dúvidas e confirmar hipóteses aumentando o conhecimento sobre questões e com o objetivo de resolver problemas, o inquérito pode utilizar como meio de recolha de informação precisamente um questionário.

O questionário criado para o efeito da presente tese, é um questionário simples, de resposta rápida e anónima. Esta modalidade permite que o inquirido possa responder na ocasião que lhe seja mais oportuna e de forma célere. Também foram eleitas perguntas de escolha múltipla em detrimento de perguntas de resposta aberta, tornando o questionário mais apelativo ao seu destinatário e aumentando a probabilidade de obtenção de resposta.

O envio do questionário foi efetuado pela via eletrónica, por ser mais célere e um canal de comunicação direto e simples com o destinatário. No capítulo que se segue será detalhado o objetivo e o corpo do inquérito bem como o tratamento da informação e dos dados recolhidos.

3.2 Apresentação do estudo

O título atribuído ao inquérito que sustenta as hipóteses desta dissertação é “Perceção do grau de utilização de práticas de planeamento fiscal agressivo e consequências a nível nacional”. O principal objetivo é constatar a perceção que a população de inquiridos tem do grau de utilização de esquemas de PFA na sociedade portuguesa e que consequências podem daí advir.

Para o efeito, os destinatários preferidos deste inquérito são gestores, contabilistas e auditores de empresas portuguesas, a sua formação académica e envolvimento no meio profissional, tornam este grupo de profissionais legíveis e capazes de dar uma opinião credível e sustentada no seu conhecimento teórico ou empírico, ou seja, da realidade na sua empresa.

A aplicação utilizada para conceção e recolha de respostas do questionário foi o *Google Forms* e os dados obtidos foram trabalhados e apresentados através de tabelas devidamente preparadas através da ferramenta *Microsoft Office Excel*. O programa SPSS foi o meio escolhido para efetuar o tratamento estatístico de dados assim como a elaboração das hipóteses.

Numa primeira fase serão efetuados os tratamentos e análises estatísticas de cada uma das questões individualmente e de seguida serão efetuados os testes de hipóteses.

3.3 Análise de dados

1. Qual a sua função dentro da organização?

Função na organização	Nº	%
Gestor	23	33,82%
Contabilista	32	47,06%
Consultora assistente	1	1,47%
Auditor	4	5,88%
Diretor Financeiro	5	7,35%
Tec. Contabilidade	1	1,47%
Analista financeiro	1	1,47%
Consultor financeiro	1	1,47%
Total	68	100,00%

Tabela 1 - Função que o Inquirido ocupa da empresa.

Questão 1 – No que respeita à função do inquirido na empresa, é possível observar que a maioria dos inquiridos exerce a função de contabilista com 47%. 34% das respostas a este questionário foram dados por gestores. Diretores financeiros representam 7% com 5 respostas, seguido de 6% de auditores e as funções de consultora assistente, Tec. Contabilidade, analista financeiro e consultor financeiro com 1% das respostas, ou seja, 1 resposta respetivamente. As respostas obtidas estão alinhadas com o objetivo do inquérito no que diz respeito à profissão desempenha pelos inquiridos que pertencem ao universo da gestão, consultadoria, contabilidade e auditoria.

2. Na sua opinião qual o imposto mais visado em práticas de planeamento fiscal agressivo?

Imposto	Nº	%
Imposto de selo	3	4,41%
IMT	12	17,65%
IRC	39	57,35%
IVA	14	20,59%
Total	68	100,00%

Tabela 2 - Imposto mais visado em práticas de planeamento fiscal agressivo

Questão 2 – Das quatro opções de impostos possíveis o mais escolhido foi claramente o IRC com 57,35%, ou seja, mais de metade dos inquiridos consideram que o IRC é o imposto mais visado nas práticas de planeamento fiscal agressivo, o segundo mais votado é o IVA com 20,59% das respostas (n=14) seguido de perto pelo IMT com 17,65% e por último o imposto de selo com apenas 3 respostas, o que corresponde a uma percentagem de 4,41%.

3. Na sua opinião qual o setor de atividade que recorre mais a esquemas de planeamento fiscal agressivo?

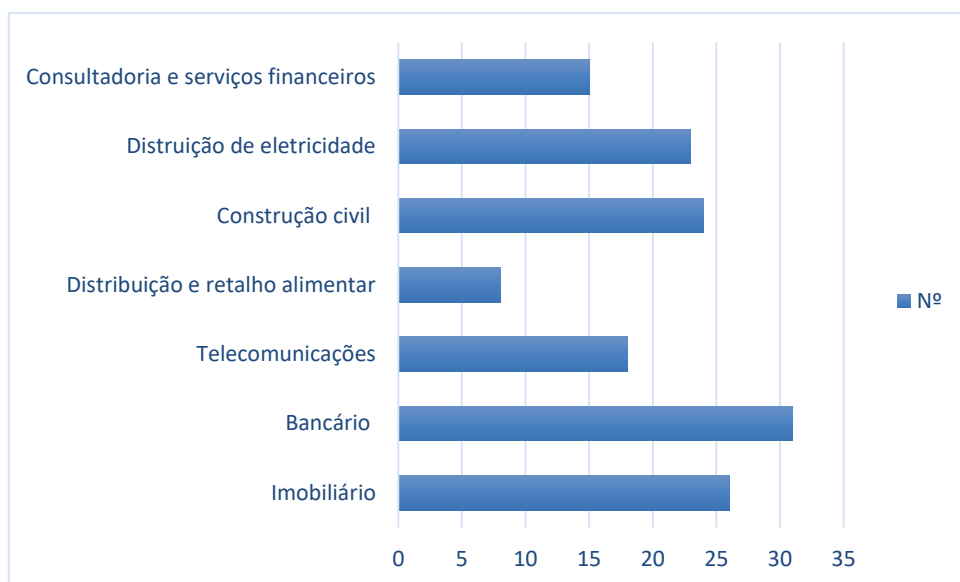


Gráfico 1 - Setor que recorre mais a esquemas de planeamento fiscal agressivo

Questão 3 – À questão, qual o sector que mais recorre a práticas de planeamento fiscal agressivo verificamos que a resposta mais frequente foi o sector bancário com 21,38% dos votos. Os 3 sectores seguidamente mais votados estão muito próximos em termos percentuais, com o sector imobiliário, o sector da construção civil e distribuição de eletricidade com 17,93%, 16,55% e 15,86% respetivamente. O sector das telecomunicações obteve 12,41% das respostas próximo do sector de consultadoria e serviços financeiros com 10,34%. Apenas 5,52% dos inquiridos elegeram o sector da distribuição e retalho alimentar como o mais visado na prática de planeamento fiscal agressivo.

4. Na sua perceção o planeamento fiscal agressivo constitui uma prática legal ou ilegal?

Legalidade	Nº	%
Legal	34	50,00%
Ilegal	34	50,00%
Total	68	100,00%

Tabela 3 - Legalidade das práticas de planeamento fiscal agressivo

Questão 4 – Quando confrontados com a legalidade ou ilegalidade das práticas de planeamento fiscal agressivo, num universo de 68 inquiridos 50% responderam que consideram as referidas práticas como legais enquanto os restantes 50% (n=34) responderam, que na sua opinião, estamos perante práticas ilegais. Esta divisão aritmética perfeita por parte dos inquiridos é demonstrativa da ambiguidade e da indefinição do conceito de PFA.

5. Empresas com comitê de auditoria têm mais propensão para efetuarem estratégias de planejamento fiscal agressivo?

Relação de comitê de auditoria com propensão para práticas de PFA	Nº	%
Sim	31	45,59%
Não	27	39,71%
Talvez	10	14,71%
Total	68	100,00%

Tabela 4 – Relação entre existência de comitê de auditoria e práticas de planejamento fiscal agressivo

Questão 5 – 45,59% dos inquiridos (n=31) consideram que a existência de um comitê de auditoria aumenta a probabilidade de uso de práticas de PFA por parte da empresa, enquanto 39,71% (n=27) acha que não existe correlação, 10 dos inquiridos, ou seja, 14,71% não têm uma opinião formada em relação a este tema.

6. Empresas com responsabilidade social fazem planejamento fiscal agressivo?

Empresas com responsabilidade social praticam PFA	Nº	%
Sim	33	48,53%
Não	25	36,76%
Talvez	10	14,71%
Total	68	100,00%

Tabela 5 - Relação entre responsabilidade social e práticas PFA

Questão 6 – Na opinião de 48,53% dos inquiridos (n=33) empresas com iniciativas de responsabilidade social praticam esquemas de PFA, achando assim que não existe uma correlação entre as duas práticas. Por outro lado 36,76%, dos inquiridos responderam que empresas com especial iniciativa de dinamização e responsabilidade social não utilizam esquemas de planejamento fiscal agressivo. Por fim 14,71% (n=10) das respostas obtidas não têm uma opinião formada sobre esta temática respondendo por isso “talvez”.

7. As características individuais do gestor (ex. idade, género, habilitações, experiência, atitude ética) podem influenciar o facto de a organização praticar planeamento fiscal agressivo.

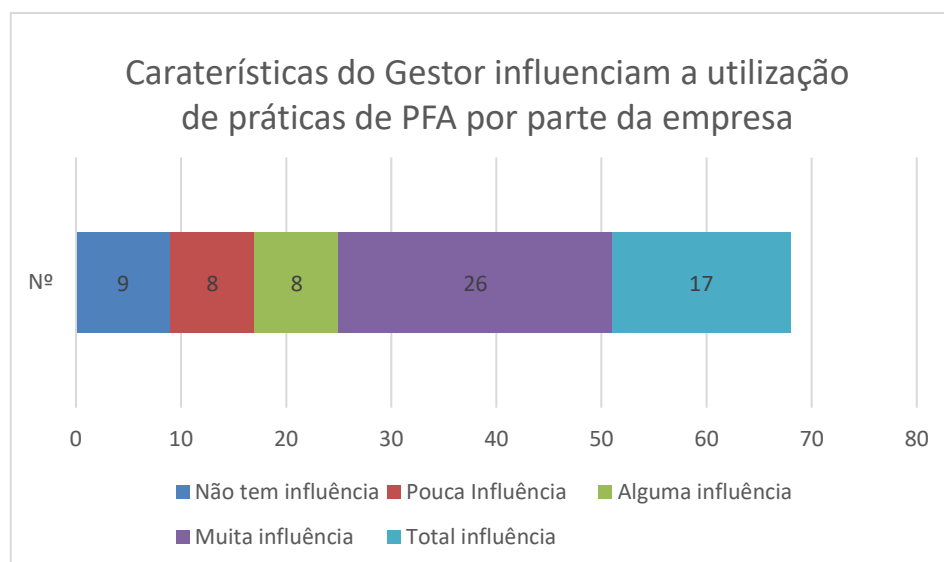


Gráfico 2 - Relação entre as características do gestor e o facto de a empresa praticar PFA

Questão 7 – Relativamente à presente questão, 9 dos inquiridos (13,24%) responderam que as características pessoais do gestor não influenciam o facto de a empresa praticar esquemas de PFA, o mesmo número de inquiridos, 8 (11,76%), responderam que tem pouca influência e alguma influência. A maioria dos inquiridos 26 (38,24%) é da opinião que as características pessoais do gestor exercem muita influência no facto de a empresa praticar PFA. Por último 17 (25,00%) respostas indicam que existe uma “total influência”, ou seja, uma total correlação entre as duas variáveis.

8. As práticas de planeamento fiscal agressivo têm influência no sentimento de injustiça no seio da sociedade.

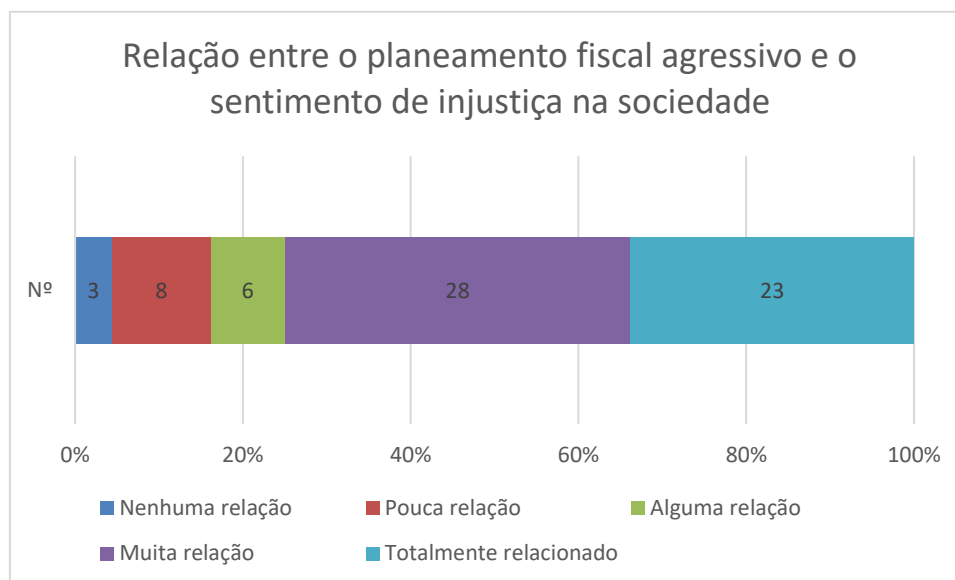


Gráfico 3 - Relação entre o planeamento fiscal agressivo e o sentimento de injustiça na sociedade

Questão 8 – É possível constatar que a esmagadora maioria das respostas se situa na opção “muita relação” (41,18%) e “totalmente relacionado” (33,82%), ou seja, segundo a maioria dos inquiridos existe uma relação direta entre a utilização de esquemas de PFA e o sentimento de injustiça fiscal no seio da sociedade portuguesa. Por outro lado, 3 inquiridos (4,41%) responderam “nenhuma relação”, 11,76% (n=8) indicaram existir pouca relação e por fim 8,82% (n=6) consideram que existe alguma relação entre as duas realidades.

9. A utilização de práticas de planeamento fiscal agressivo por parte das empresas estimula e impulsiona a economia nacional.

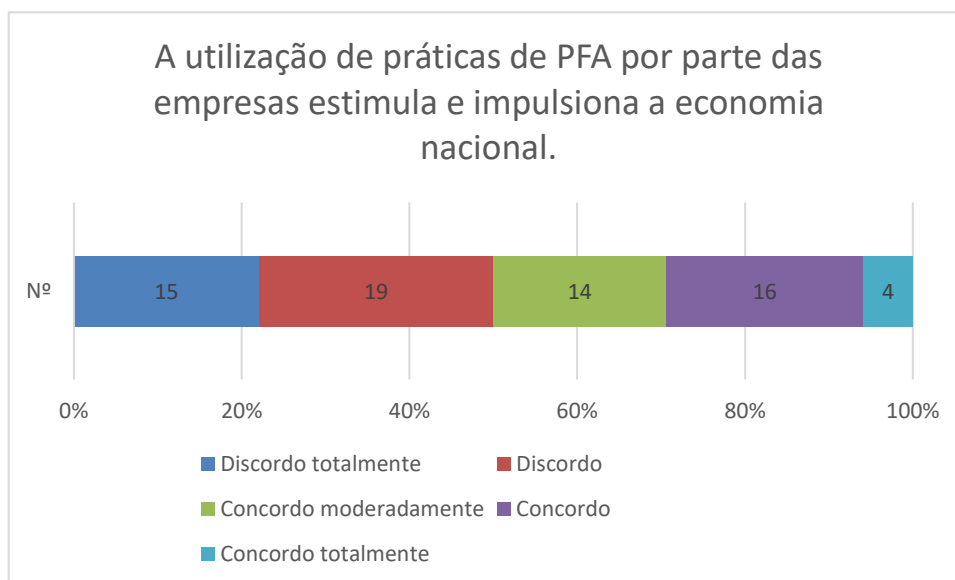


Gráfico 4 - Planeamento fiscal agressivo como método impulsionador da economia nacional.

Questão 9 – Tendo em consideração a afirmação em causa, apesar de não haver uma grande disparidade de resultados, é possível observar que a maioria dos inquiridos discordou da afirmação supramencionada, 19 respostas (27,94%) indicam que discordam, 15 inquiridos (22,06%) discordam totalmente com esta afirmação. Em contrapartida 16 inquiridos (23,53%) concordam com a afirmação em análise e 4 (5,88%) concordam mesmo totalmente com a mesma. Existem ainda 14 inquiridos que concordam moderadamente.

10. A utilização de práticas de planeamento fiscal agressivo por parte das empresas prejudica o desenvolvimento do país devido à diminuição da receita fiscal do Estado.

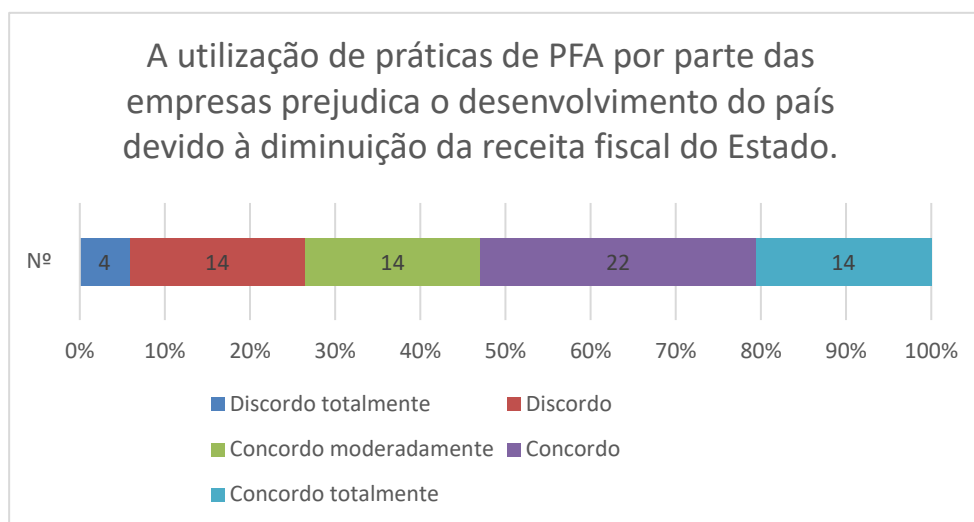


Gráfico 5 - Planeamento fiscal agressivo como fator de atraso no desenvolvimento nacional.

Questão 10 – De uma forma global os inquiridos deste questionário concordaram com a afirmação apresentada, tendo 22 (32,35%) respondido concordo, 14 (20,59%) responderam concordo totalmente e ainda 14 (20,59%) indicaram que concordam moderadamente. Apenas 4 dos inquiridos (5,88%) discordam totalmente da afirmação apresentada e 14 (20,59%) discordam da mesma. Podemos, portanto, concluir que a maioria dos inquiridos concorda que o PFA prejudica o desenvolvimento do país devido à redução que provoca na receita fiscal do Estado.

11. O planeamento fiscal agressivo é uma área que necessita de maior atenção e intervenção por parte do estado e dos legisladores.

O PFA necessita de maior atenção e intervenção por parte do estado e dos legisladores.	Nº	%
Discordo totalmente	1	1,47%
Discordo	7	10,29%
Concordo moderadamente	11	16,18%
Concordo	26	38,24%
Concordo totalmente	23	33,82%
Total	68	100,00%

Tabela 6 – Necessidade de maior intervenção por parte do estado e do legislador na problemática do PFA

Questão 11 – Na última questão os inquiridos foram convidados a dar a sua opinião sobre a necessidade de uma maior atenção e intervenção do Estado e dos legisladores na temática do PFA. A maioria das respostas foram no sentido concordante com esta afirmação, com 16,18% (n=11) dos inquiridos a concordar moderadamente, 38,24% (n=26) a concordar e 33,82% (n=23) a concordar totalmente com a afirmação, perfazendo um total de 88,24% de concordância com a frase proposta. No sentido contrário apenas 1(1,47%) inquirido discordou totalmente e 7 (10,29%) discordam da afirmação.

Correlações

Nesta fase vamos realizar uma análise estratificada inferencial, ou seja, aplicar um conjunto de técnicas que permitem identificar se existem relações de associação entre as variáveis.

Vamos proceder ao teste de normalidade das variáveis para posteriormente decidir que tipo de teste devemos utilizar (se paramétrico, em caso de distribuição normal, ou não paramétrico, no caso de uma distribuição não normal).

Teste de Normalidade			
	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Estatística	gl	Sig.
Função na organização	0,338	9	0,004
Qual o imposto mais visado em práticas de planeamento fiscal abusivo	0,291	5	0,192
Qual o setor de atividade que recorre mais a esquemas de planeamento fiscal abusivo	0,422	8	0,001
As praticas de PFA têm influência no sentimento de injustiça no seio da sociedade.	0,247	6	0,200
A utilização de práticas de planeamento fiscal abusivo por parte das empresas estimula e impulsiona a economia nacional.	0,397	0	0,004
A utilização de PFA por parte das empresas prejudica o desenvolvimento do país devido à diminuição da receita fiscal do estado.	0,345	6	0,250
O PFA é uma área que necessita de maior atenção e intervenção por parte do estado e dos legisladores.	0,278	6	0,161

Tabela 7 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov

Através da análise de normalidade efetuada podemos concluir que a maioria dos dados são provenientes de uma população com uma distribuição normal, ou seja, Sig. > 0,05.

Apenas as questões “função na organização”, “Qual o setor de atividade que recorre mais a esquemas de planeamento fiscal abusivo” e a “A utilização de práticas de planeamento fiscal abusivo por parte das empresas estimula e impulsiona a economia nacional” não são constituídas por dados provenientes de distribuições normais (Sig. =0,004, Sig. =0,01 e Sig. =0,004) respetivamente. Chamo ainda a atenção para a questão “O planeamento fiscal abusivo constitui uma prática legal ou ilegal” que irá ser utilizada no teste de hipóteses posteriormente efetuado, mas não se encontra no quadro de normalidade acima referido, pois é uma variável binomial.

Nesta fase serão efetuados novos testes com o principal objetivo de medir a intensidade da dependência entre variáveis. O indicador utilizado será o Pearson’s, no caso de as variáveis em análise terem distribuição normal, ou a correlação de Spearman, quando as variáveis não assumem distribuição normal. O indicador de correlação é tão mais forte quanto maior for o valor numa escala de 0 a 1, podendo assumir-se que existe uma correlação quando $R > 0,3$ (embora que fraca). A correlação pode ser ainda positiva ou negativa.

Hipótese 1

(H0₁) – A noção de legalidade ou ilegalidade depende da função exercida na empresa.

(H1₁) – A noção de legalidade ou ilegalidade não depende da função exercida na empresa.

		Valor
Ordinal por Ordinal	Correlação Spearman	0,276

Tabela 8 - Correlação entre N_Função e N_legalidade

Neste caso o valor da correlação de Spearman é de 0,276 o que permite concluir que existe uma relação muito fraca entre as variáveis em estudo, pois o R é inferior a 0,3. Podemos deduzir que a função que o inquirido desempenha no seio da organização não influencia a sua opinião de legalidade ou ilegalidade das práticas de PFA. Rejeitamos assim a H0₁.

Hipótese 2

(H0₂) – O sentimento de injustiça relacionado com práticas de PFA influencia a opinião de existir necessidade de maior intervenção por parte do Estado e dos legisladores nesta matéria.

(H1₂) – O sentimento de injustiça relacionado com práticas de PFA não influencia a opinião de existir necessidade de maior intervenção por parte do Estado e dos legisladores nesta matéria.

		Valor
Intervalo por intervalo	R de Pearson	0,994

Tabela 9 - Correlação entre Sentimento_Injustiça e Intervenção_Estado

Como as variáveis utilizadas neste teste de hipóteses são de distribuição normal podemos utilizar o teste de Pearson. Neste caso, podemos constatar que o R de Pearson é de 0,994, o que nos permite concluir que existe uma correlação muito forte entre as variáveis. Esta correlação é positiva e permite-nos inferir que quanto mais o inquirido é da opinião que as práticas de PFA contribuem para o sentimento de injustiça presente no seio da sociedade, maior é a sua opinião de que deve existir uma maior intervenção do Estado e dos legisladores no controlo destas matérias. Validamos a H0₂.

Hipótese 3

(H0₃) – A opinião de que o PFA não necessita de maior atenção e intervenção por parte do Estado e do legislador depende da opinião de que o PFA estimula e impulsiona a economia nacional.

(H1₃) – A opinião de que o PFA não necessita de maior atenção e intervenção por parte do Estado e do legislador não depende da opinião de que o PFA estimula e impulsiona a economia nacional.

		Valor
Ordinal por Ordinal	Correlação Spearman	0,314

Tabela 10 - Correlação entre as variáveis Estimulo_economia e Intervenção_estado

O valor de correlação de Spearman = 0,314 permite depreender que existe uma correlação positiva entre as duas variáveis ainda que fraca. Podemos deduzir que quanto mais o inquirido é da opinião de que as práticas de PFA impulsionam e dinamizam a economia nacional, mais forte é a sua visão de que as práticas de PFA não necessitam de ser alvo de maior atenção por parte do Estado e dos legisladores. Validamos assim a H0₃.

3.4 Em Resumo

Neste capítulo ocorreu a explanação e tratamento estatístico da informação recolhida através do questionário realizado. Os dados foram extraídos da aplicação *Google Forms*, foram trabalhados no aplicativo *Microsoft Excel* e posteriormente analisados através do programa de análise de dados estatísticos *SPSS*. No capítulo seguinte serão elencadas as conclusões desta dissertação, quer da parte de análise teórica de delimitação do conceito de planeamento fiscal agressivo, quer do inquérito realizado no âmbito da perceção de utilização de práticas de planeamento fiscal agressivo e das suas consequências a nível nacional.

CAPÍTULO 4 – Conclusão

Conclusão

Com a globalização e a evolução dos mercados mundiais são cada vez mais comuns as práticas de esquemas de planeamento fiscal agressivo. Onde as empresas tentam aproveitar as lacunas e tecnicidades dos diferentes sistemas fiscais e jurídicos com o objetivo de diminuir a sua carga fiscal. Para esse objetivo recorrem a empresas de consultadoria e especialistas fiscais, cada vez mais conhecedores e eficazes destes temas.

A definição legal do conceito de planeamento fiscal abusivo ou agressivo é um pouco vaga, uma vez que é um conceito recente de difícil compreensão e delimitação. É um tema que tem requerido cada vez mais a atenção dos Estados e de órgãos internacionais como a OCDE e a UE, unindo esforços na tentativa de delimitação do conceito e de criação e medidas de controlo e combate.

A disseminação de práticas de planeamento fiscal abusivo cria um ambiente de injustiça e de iniquidade fiscal, desmobilizando os contribuintes e colocando em causa o princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, também contribui para uma perda de receita por parte de alguns Estados, devido à diminuição da coleta, fruto dos esquemas utilizados por grupos multinacionais, como por exemplo, movimentação de dinheiro e lucros para paraísos fiscais com taxas de IRC muito mais baixas ou inexistentes e com um grande nível de opacidade na divulgação de informação.

A abordagem ao fenómeno do planeamento fiscal agressivo, para ser eficaz e consequente, deve ser comum e integrada no espaço europeu ou mundial. Obtendo o maior consenso e harmonização possível entre países, pois este é um fenómeno global e exponenciado com a globalização, só pode ser controlado através de uma resposta conjunta. Apesar de não existir qualquer juízo de legalidade, uma vez que não existe uma clara violação da lei (ao contrário da fraude fiscal), este fenómeno ocorre nas áreas cinzentas da lei dos diversos Estados. É obtida uma vantagem que não foi pensada nem objetivada pelo legislador e que acaba por conduzir a uma diminuição da carga fiscal.

Existe alguma divergência entre as várias doutrinas, nomeadamente no que diz respeito ao nome do fenómeno, sendo apelidado de planeamento fiscal agressivo, abusivo ou de planeamento fiscal inaceitável, entre outras denominações. Também em termos de definição do conceito há algumas divergências, existindo um conjunto de autores que elege como elemento essencial para distinção do planeamento fiscal agressivo a artificialidade, também classificando este conceito como autónomo, delimitado pela justa quota-parte e pela moralidade fiscal.

Por outro lado, pode-se argumentar que não existe grande diferença entre este planeamento fiscal e o conceito de evasão fiscal (*extra legem*), não podendo desta forma ser classificado como conceito autónomo. Esta comparação surge devido à parecença de comportamentos característicos de ambos os conceitos onde, independentemente do cumprimento da letra da lei, se desrespeita o seu espírito. O planeamento fiscal agressivo pode ser assim caracterizado como uma evolução da evasão fiscal.

Há ainda um longo caminho a percorrer no que toca à definição, delimitação e controlo do planeamento fiscal agressivo. Será necessário maior estudo, doutrina especializada e mais jurisprudência. Para isso será necessário a colaboração e cooperação entre estados, com a entreaajuda de organizações internacionais como a UE e a OCDE.

Para além da delimitação conceptual do conceito de planeamento fiscal agressivo, no âmbito da presente dissertação foi efetuado um inquérito com o objetivo de perceber a perceção do grau de utilização de práticas de planeamento fiscal agressivo por parte das empresas portuguesas e quais as consequências dessas práticas para a sociedade portuguesa. O inquérito foi direcionado a pessoas da área da gestão, consultadoria financeira, contabilidade e auditoria, pois entendemos que estes grupos dariam uma resposta mais informada e com mais propriedade dada a sua área de formação e de atividade, uma vez que o conceito em análise é, de certa forma, muito técnico e não muito conhecido da população em geral.

Foi possível observar através das respostas dos inquiridos que a sua maioria destacou o IRC como principal imposto sujeito a práticas de PFA, o que faz sentido, uma vez que o IRC incide sobre os rendimentos das empresas e a diminuição da incidência deste imposto é vista como uma vantagem competitiva para as mesmas.

É também importante salientar o resultado da questão relacionada com a perceção de legalidade/ilegalidade das práticas de PFA, onde foi obtido um empate, ou seja, o mesmo número de inquiridos respondeu que na sua perceção as práticas de PFA representam um ato ilegal e legal. Esta divisão aritmética de respostas entre a opção legal e ilegal, reforça a vertente ambígua e indefinida, de verdadeira zona cinzenta jurídica em que o PFA se situa e que foi abordada na componente de revisão literária desta dissertação.

De um modo geral, é possível concluir que dentro do universo de inquiridos, a grande maioria, considera que as práticas de PFA contribuem para um crescente sentimento de injustiça fiscal no seio da sociedade portuguesa. Assim como consideram necessária uma maior atenção sobre estas práticas e esquemas por parte do Estado e das entidades legisladoras.

No que concerne às limitações do estudo efetuado, podemos advogar que, seja qual for a natureza do trabalho em questão, estará sempre sujeito a limitações que condicionam a sua estrutura e os seus resultados, e este estudo não é exceção. A principal limitação deste estudo foi o número de inquiridos, num total de 68. Sendo uma amostra reduzida não é suficientemente representativa e como tal, não é possível retirar conclusões que se apliquem à população em geral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM, J. C (2007) - Algumas medidas de combate à evasão fiscal. Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas. N.º 12. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, pp. 7-81

AMORIM, J. C (2010) - Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto VidaEconómica

CAMPOS, D. C.M (2000) - Direito Tributário. 2ª edição. Coimbra: Almedina.

CAMPOS, D. L (1999) - Problemas Fundamentais do Direito Tributário. Lisboa: Visilis Editores.

CARNEIRO & MARQUES, D. B. (2015). O planeamento Fiscal e seus Limites e o Direito Legítimo ao Planeamento. Dezembro.

CATARINO, J. R (2015) - Lições de Fiscalidade, vol. II- Gestão e planeamento fiscal internacional. Coimbra: Almedina.

COURINHA, G. L (2004) - A Claúsula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina.

DELOITTE (2013) - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), disponível em: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html>.

DOURADO, A. P (2016) - Direito Fiscal- Lições. Coimbra: Almedina.

FERREIRA, R. M. e PINTO, C.S. (2009) - Contributos para uma reflexão sobre o fenómeno da evasão fiscal e meios anti evasivos. IN International Institute of Public Finance. págs. 14-23

HENSEL, A. (1924) - Steuerrecht. Berlin: Gesetz und Gesetzanwendung.

HUCK, H. M. (1997) - Evasão e elisão: notas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva.

LAURIANA, R. P. V (2014) – Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas. Instituto Superior de Administração do Porto.

MERKS, P (2008) - Corporate Tax and the European Commission. IN *Intertax*, volume 36, n.º 1, pp.272-281.

MOREIRA, A. M (2003) – Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planeamento Tributário. IN Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário: 21, Belo Horizonte, págs. 11-17.

MURPHY, K (2003) - An examination of taxpayers attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax schemes avoiders. IN Australian Tax Forum 18 (2), The Australian National University, págs. 1-47

NABAIS, J. C (2015) - Direito Fiscal. Coimbra: Almedina.

NUNES, G. A (2000) - A Cláusula Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal à luz dos Princípios Constituintes de Direito Fiscal. IN Separata da Revista Fiscalidade, nº 3, págs. 40-45

OWENS, J. (2005) - Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”. IN *Tax Notes International*, December, 5, págs. 873-876.

PIRES, R. C. (2008) - Notas de reflexão: Acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do século XXI. IN *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano I, Número 2, Verão. Coimbra: Almedina, págs. 179-196.

PIRES, R. C. (2011) - Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades, Coimbra: Almedina.

SANCHES, J. S. (2000) - Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. *Ciências e técnica fiscal*, nº 398, págs. 13-44.

SANCHES, J. S. (2006) - Limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora.

SANCHES, J. S. (2007) - Manual de Direito Fiscal”, Coimbra: Coimbra Editora

SANCHES, J. S. (2009) - Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra: Coimbra Editora.

SANCHES, J. S. (2010) - As duas Constituições- nos dez anos da cláusula geral anti- abuso. Planeamento e evasão fiscal, Jornadas de Contabilidade e fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, (coord. José Campos Amorim), Lisboa: Vida Económica, págs. 39-70.

SCHIZER, D. M. (2000) - Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning. The Center for Law and Economic Studies, Columbia University School of Law July. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228248

SILVA, F. C. N (2008) - Planeamento fiscal abusivo, o caso português no contexto internacional. VVA Revista de Finanças Públicas Direito Fiscal, Ano 1, n.º 3, IDEFF- Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra: Almedina, págs. 115-150.

SOUSA, C. C (2012) - O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo. Universidade do Minho, junho de 2012. Disponível em http://tributarium.net/uploads/3/0/9/1/3091332/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf

WANDA. M. S. C. S. (2019) – Planeamento Fiscal: Os Limites do Planeamento Fiscal Agressivo. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

XAVIER, A (2004) - Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Editora Forense. Pág. 176.

XAVIER. C. A. C (2016) – Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Conceptual de uma nova realidade.

Jurisprudência

Decisão arbitral do CAAD, proc. n.º 47/2003-T (2003). Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=2012-06-01&s_data_fim=2014-05-27&s_resumo=C1%C3%A1usula+geral+anti-abuso&s_artigos=&s_texto=&id=%20195

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Secção do Contencioso Tributário: proc. n.º 4255/10 (2011) Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>

Decisão arbitral do CAAD, proc. n.º 359/2019-T (2019). Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=3&id=4673

Tribunal de Justiça (2000) – proc. C-110/99. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45444&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=30029849>.

Tribunal de Justiça (2006) – proc. n.º C- 255/02. Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=30028086>

Tribunal de Justiça (2019) - proc. n.º C-235/18, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=214112&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=30018307>.

Tribunal de Justiça (2021) - proc. n.º C-647/13. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=CF60E46DA1BD7254FF859068F626E753?text=&docid=237324&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3562975>.

Documentação oficial

COM (2012) - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, relativa ao Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, 722 final.

COM (2012) - Recomendação da Comissão, de 6.12.2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo, 8806 final.

COM (2015) - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, relativa à transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais, 136 final.

OECD (2006) - Third meeting of OECD Forum on Tax Administration, Final Seoul Declaration.

OECD (2013) - Aggressive Tax Planning based on After- Tax Hedging.